



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

Processo nº 19515.720304/2015-18
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-001.904 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2017
Matéria IRPJ e Reflexos - Omissão de Receitas
Recorrente SCHAHIN ENGENHARIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

PRODUÇÃO DE PROVAS. PERÍCIA.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as provas documentais devem ser apresentadas na defesa, salvo quando comprovado fato superveniente. A realização de perícia pode ser determinada quando imprescindível à solução da lide. Trata-se de uma faculdade da autoridade julgadora em prol de esclarecimentos que entender necessários.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional e os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa a formulação de cobrança com base em omissão de receita decorrente de operação simulada, notadamente quando o contribuinte demonstra conhecer a imputação e o direito ao contraditório se encontra plenamente assegurado.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ESFERA ADMINISTRATIVA. COMPETÊNCIA.

Incabível a arguição de argumentos de inconstitucionalidade na esfera administrativa, por transbordar os limites de competência deste Conselho (Súmula CARF nº 2).

CONTRATOS DE AFRETAMENTO. SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO DE OFFSHORE FRETADORAS. OMISSÃO DE RECEITAS.

A comprovação de que o contribuinte interpôs pessoas jurídicas (Fretadoras Offshore) de forma fictícia caracteriza simulação, razão pela qual a

fiscalização é competente para exigir os tributos incidentes sobre as receitas omitidas pelo verdadeiro titular.

REPRESENTAÇÃO FISCAIS PARA FINS PENAIIS.

De acordo com a Súmula CARF nº 28, o CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SIMULAÇÃO FRAUDULENTA. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Caracterizada que as partes conscientemente se valeram de estrutura simulada identificada pela interposição de *Offshore* Fretadoras, cabível a qualificação da multa de ofício incidente sobre a tributação da receita omitida.

MULTA AGRAVADA. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. NÃO CABIMENTO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO FISCO.

A aplicação do agravamento da multa nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96 deve ocorrer apenas quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal, o que não restou configurado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. EXCESSO DE PODERES DE SÓCIOS E ADMINISTRADORES. ARTIGOS 124, I E 135, III DO CTN.

Correta a imputação de responsabilidade aos sócios e administradores que, conscientemente, utilizam uma estrutura simulada mediante interposição de pessoas jurídicas Fretadoras domiciliadas em regime de tributação privilegiada (*Paraíso Fiscal*).

Ademais, uma vez evidenciada a confusão patrimonial, legítima a responsabilização com base no interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN.

IRPJ. REFLEXOS.

O decidido quanto ao IRPJ deve ser aplicado à tributação reflexa (CSLL, PIS e COFINS) decorrente dos mesmos elementos e fatos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento aos Recursos Voluntários, para reduzir a multa de ofício de 225% para 150%. Vencidos os Conselheiros Eva Maria Lós, José Carlos de Assis Guimarães e Roberto Caparroz de Almeida, que lhes negavam provimento.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

EDITADO EM: 13/11/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida, Eva Maria Los, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Jose Carlos de Assis Guimarães e Eduardo Morgado Rodrigues.

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração que exigem IRPJ e Reflexos (fls. 2/119), acrescidos de juros e multa qualificada e agravada (225%), totalizando, em maio de 2015, o montante de R\$ 3.000.187.365,98.

Esse valor sofreu alterações em face de Auto de Infração complementar, lavrado por ocasião de realização de diligência fiscal.

Foram, ainda, lavrados termos de sujeição passiva (fls. 121/559) em face das seguintes pessoas: Milton Taufic Schahin, Salim Taufic Schahin, Carlos Eduardo Taufic Schahin, Fernando Schahin, Kenji Otsuki, Schahin Holding S/A e S2 Participações Ltda.

Por bem resumir a matéria em litígio, reproduzo o relato constante da decisão de primeira instância:

I - LINHAS GERAIS

[...]

Os autos de infração sob análise são um desdobramento da autuação formalizada junto ao processo 19515.721387/2014-73, que teve por objeto fatos geradores havidos no ano-calendário de 2009. Junto aos presentes autos, tem-se a exigência fiscal relativa a fatos geradores da mesma espécie, porém pertinentes aos anos-calendário de 2010 a 2013. [...]

Com vistas a organizar o enorme contingente de elementos de prova vinculados a cada processo matriz, a fiscalização optou por formalizar processos administrativos autônomos contendo as intimações, constatações, verificações da fiscalização e respostas da contribuinte. Assim, os processos administrativos vinculados ao procedimento fiscal apresentam-se organizados da seguinte forma:

Processo 19515.721387/2014-73	Processo 19515.721167/2014-40
Processo inaugurado com o Termo de Início Fiscal de nº 08.1.90.00-2014-05144-5, de 01/12/2014. Objeto: Lançamento de ofício de IRPJ e reflexos relativo aos fatos geradores havidos no ano-calendário de 2009	Processo inaugurado com a diligência fiscal 08.1.90.00-2012-05144-5, de 23/11/2012, e em que foram concentrados os elementos de prova relativos ao processo matriz 19515.721387/2014-73.
Processo 19515.720304/2015-18 (presente processo)	Processo 19515.720018/2015-44
Processo formalizado como desdobramento da fiscalização inaugurada em 01/12/2014, nos autos do processo 19515.721387/2014-73.	Processo em que foram concentrados os elementos de prova relativos ao processo matriz 19515.720304/2015-18.

Objeto: Lançamento de ofício de IRPJ e reflexos relativo aos fatos geradores havidos nos anos-calendário 2010 a 2013	
--	--

Em que pese o termo de início de fiscalização (fls. 339/341 do processo 19515.721387/2014-73) ter sido lavrado em 01/12/2014, a autuação decorreu de ação fiscal iniciada em data pretérita - 23/11/2012 -, por meio da diligência fiscal de nº 08.1.90.00-2012-05144-5, realizada no curso de procedimento de auditoria inaugurado junto ao processo 19515.721167/2014-40.

Merece destaque o fato de que o processo 19515.720304/2015-18 contém 2.236 folhas e o processo 19515.720018/2015-44 contém 72.491 folhas.

Cumpra registrar que, em 17/04/2015, foi protocolizado na 2ª Vara de Falências e Recuperação Judicial da Comarca da capital do estado de São Paulo, petição inicial com o pedido de recuperação judicial da Schahin Engenharia S/A, conjuntamente com as diversas pessoas jurídicas offshore referidas no relatório fiscal. Esse fato ocorreu após a lavratura dos autos de infração relativos ao processo 19515.721387/2014-73, mas antes da lavratura dos autos de infração que são objeto da presente lide.

II - DA AUTUAÇÃO

A ação fiscal teve por escopo a análise dos contratos apresentados à fiscalização no curso de diligência realizada junto às pessoas jurídicas SCHAHIN ENGENHARIA S/A e SCHAHIN PETRÓLEO E GÁS S/A, bem como as respectivas gênese e execução dessas avenças.

Tratam-se de contratos coligados de "afretamento"¹ e de "prestação de serviços" ou "operação"² de unidades de exploração e produção de petróleo, realizados ao abrigo do procedimento licitatório simplificado de que trata o Decreto nº 2.745/1998, capitaneados pela pessoa jurídica Petróleo Brasileiro S/A (Petrobrás), conforme quadro apresentado à fl. 119 do relatório fiscal, que reproduzo a seguir:

¹ Conforme referido junto ao título IV do relatório fiscal, AFRETAMENTO ou FRETAMENTO é o contrato por meio do qual o FRETADOR cede ao AFRETADOR, por meio de certo período, direitos sobre o emprego da embarcação, podendo transferir ou não a sua posse. A fiscalização evidencia que os termos FRETAMENTO E AFRETAMENTO foram aplicados indistintamente no relatório fiscal. Da mesma maneira, as contratadas estrangeiras estão referidas no relatório fiscal indistintamente como AFRETADORAS OFFSHORE ou FRETADORAS OFFSHORE.

² Os contratos bipartidos que foram objeto da ação fiscal são denominados “de afretamento” e “de prestação de serviços”, como se vê por exemplo às fls. 1.513 e 2.176 do processo de provas, respectivamente. No relatório de fiscalização, o contrato de “prestação de serviços” é também referido por contrato “de operação”. No presente voto, as duas expressões serão utilizadas indistintamente.

Tabela IX-2 – LISTAGEM DE CONTRATOS COLIGADOS DE AFRETAMENTO E OPERAÇÃO EXISTENTES

CONTRATOS DE AFRETAMENTO COLIGADOS COM CONTRATOS DE OPERAÇÃO						
Listagem meramente exemplificativa						
COLIGAÇÃO	TIPO	NÚMERO	CONTRATANTE	CONTRATADO	CNPJ	Plataforma
1A	Afretamento	2050.0042743.08.2	PETROBRAS	AIOSARU DRILLING LLC	07.785.224/0001-03	SCHAHIN TBN1/CERRADO
1B	Operação	2050.0042744.08.2	PETROBRAS	SCHAHIN PETRÓLEO E GÁS S.A.	08.976.258/0001-30	SCHAHIN TBN1/CERRADO
2A	Afretamento	2050.0011293.05.2	PETROBRAS	MS DRILLING LLC		NORTH STAR I
2B	Operação					
3A	Afretamento	2050.0022583.06.2	PETROBRAS	SORATU DRILLING LLC	07.788.876/001-93	SCHAHIN I / SS PANTANAL
3B	Operação	2050.0022586.06.2	PETROBRAS	SCHAHIN ENGENHARIA S.A.	61.226.890/0001-49	SCHAHIN I / SS PANTANAL
4A	Afretamento	2050.0022639.06.2	PETROBRAS	BAERFIELD DRILLING LLC	07.785.222/0001-06	SCHAHIN III / SS AMAZONIA
4B	Operação	2050.0022640.06.2	PETROBRAS	SCHAHIN ENGENHARIA S.A.	61.226.890/0001-49	SCHAHIN III / SS AMAZONIA
5A	Afretamento	2070.0031358.07.2	PETROBRAS	MS DRILLING LLC		NORTH STAR I
5B	Operação	2070.0031357.07.2	PETROBRAS			
6A	Afretamento	187.2.122.01-8	PETROBRAS	TURASORIA S.A. LLC	05.719.96/0001-66	SC LANCER
6B	Operação	187.2.123.01-8	PETROBRAS	SCHAHIN ENGENHARIA S.A.	61.226.890/0001-49	SC LANCER
7A	Afretamento	2050.0062666.10.2	PETROBRAS	DEEP BLACK DRILLING LLC		VITORIA 10000
7B	Operação	2050.0062667.10.2	PETROBRAS	SCHAHIN ENGENHARIA S.A.	61.226.890/0001-49	VITORIA 10000
8A	Afretamento	2050.0042748.08.2	PETROBRAS	DLEIF DRILLING LLC		SERTÃO
8B	Operação	2050.0042748.08.3	PETROBRAS	SCHAHIN ENGENHARIA S.A.		SERTÃO

Em face da aproximação do lapso decadencial, a fiscalização promoveu junto ao processo 19515.721387/2014-73 a constituição do crédito tributário tão-somente em relação aos fatos geradores atinentes ao ano-calendário de 2009. Isso corresponde, no âmbito da fiscalização, aos fatos vinculados aos contratos de 2070.0031358.07.2 (fl. 5351 do processo 19515.721167/2014-40) e 187.2.122.01-8 (fl. 957 do processo 19515.721167/2014-40) pertinentes à unidade auto-elevatória NORTH STAR I e ao navio-sonda SC LANCER, respectivamente.

O raciocínio empreendido pela autoridade fazendária para entender caracterizada a hipótese de incidência que repercutiu nos lançamentos de ofício relativos aos fatos havidos no ano de 2009 levou em consideração a análise dos fatos que circunscreveram todos os contratos relacionados na tabela acima. Assim, é possível afirmar que as premissas adotadas pela fiscalização para a constituição do crédito tributário em relação aos fatos geradores havidos de 2010 a 2013, junto aos presentes autos, são rigorosamente as mesmas que orientaram o lançamento havido no processo precedente, de 19515.721387/2014-73.

O cenário em que inseridos esses contratos, em apertada síntese, é o seguinte: uma empresa nacional (no caso concreto, a Petrobras) contrata, por meio de procedimento licitatório simplificado, o afretamento de unidade operacional (NORTH STAR I, SC LANCER, SS PANTANAL e outras) a uma empresa residente no exterior (MS DRILLING LLC, TURASORIA S/A LLC, SORATU DRILLING LLC e outras) e, simultaneamente, contrata a prestação de serviços de operação dessa mesma unidade a empresa brasileira (Schahin Engenharia S/A).

Sob o aspecto formal, esses contratos são independentes, de acordo com a figura juntada aos autos pela fiscalização à fl. 52 do relatório fiscal, que reproduzo a seguir:



A alocação do preço global dos dois contratos é realizada na ordem de 90% para a atividade de "afretamento" e 10% para a atividade de "prestação de serviços". Tal diretriz é fixada pela Petrobras, já na formalização do edital de contratação. De vez que as empresas fretadoras são domiciliadas no exterior (no caso específico dos autos, majoritariamente no estado americano de Delaware³), não houve tributação a título de IRPJ e reflexos quanto às receitas vinculadas à atividade de afretamento, que representaram a maior parte dos pagamentos realizados no contexto dos contratos analisados. Tampouco houve retenção de imposto de renda na fonte quanto a esses pagamentos, em face do disposto no art. 691, I, do RIR/99, que atribui alíquota zero em relação aos rendimentos derivados do afretamento de embarcações marítimas.

Segundo a fiscalização, a estrutura bipartida adotada no caso concreto é artificial, de vez que a execução material de todo o projeto - em todos os contratos analisados no curso da auditoria - foi sempre levada a efeito pela Schahin Engenharia S/A (SCHAHIN), inexistindo atuação efetiva por parte das fretadoras offshore.

Além da exigência fiscal dos tributos decorrentes da caracterização de omissão de receitas, a fiscalização entendeu caracterizada a hipótese (a) de aplicação de multa qualificada, de que trata o art. 44, I e §1º da Lei nº 9.430/1996, face à ocorrência de sonegação, fraude e conluio, e (b) de multa agravada, de que trata o art. 44, I e §2º da Lei nº 9.430/1996, em face da ausência de apresentação, pela fiscalizada, dos atos constitutivos, documentos comprobatórios da designação de administradores e procurações a representantes legais das

³ As fretadoras AIROSARU, MS DRILLING LLC, SORATU DRILLING LLC, BAERFIELD DRILLING LLC, TURASORIA S/A LLC e DLEIF DRILLING LLC foram constituídas sob a forma de LLC (Limited Liability Company) no estado de Delaware, situado na costa leste dos Estados Unidos. A partir da publicação da IN RFB nº 1.037/2010 (ver art. 2º, VII), havida em 07/06/2010, o regime aplicável a LLCs situadas nos EUA restou associado ao conceito de regime fiscal privilegiado.

fretadoras offshore, bem como de outros documentos e esclarecimentos requeridos por meio de intimações.

A fiscalização entendeu, ainda, que as pessoas físicas MILTON TAUFIC SCHAHIN, SALIM TAUFIC SCHAHIN, KENJI OTSUKI, CARLOS EDUARDO SCHAHIN e FERNANDO SCHAHIN praticaram atos em infração à lei, configurando a hipótese de responsabilização solidária de que trata o art. 135 do CTN, e que as pessoas jurídicas S2 PARTICIPAÇÕES LTDA e SCHAHIN HOLDING mantinham interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, de maneira que também foram arrolados como responsáveis, forte no art. 124, I, do CTN.

A fiscalização apresentou extensa argumentação, lastreada em amplo manancial probatório, na defesa da tese de simulação. O RF, como referido acima, é composto por 997 páginas, com enfrentamento detalhado da matéria de fato. À vista do índice do RF, é possível distinguir que as razões da autoridade fazendária estão organizadas em dez capítulos centrais (consistindo o décimo primeiro capítulo em resumo dos anteriores), conforme discriminado a seguir.

[...]

Capítulo 1 do Relatório fiscal - Contratos Coligados

O capítulo 1 tem por objeto a análise, sob o aspecto formal, dos contratos celebrados entre (i) Petrobras e fretadoras offshore e (ii) Petrobras e operadora SCHAHIN, que, segundo a fiscalização, indicam confusão entre as partes, sócios, domicílio das fretadoras, objeto, obrigações e responsabilidades, como se vê nos excertos seguintes:

- "(...) todos os contratos apresentados apresentam uma característica em comum, qual seja um padrão de formatação, um modelo que se repete a todos os casos, seja em afretamentos, seja em operação".

- "Na qualificação das FRETADORAS, uma característica marcante é a presença de uma pessoa jurídica FRETADORA sempre sediada em zona de tributação favorecida".

- "chama a atenção o fato de que praticamente todas as pessoas jurídicas sediadas no exterior (FRETADORAS) possuem o mesmo domicílio contratual e legal (...): Corporation Trust Center, 1209, Orange Street, Wilmington, Delaware, 19801, USA".

- "Também os representantes legais das FRETADORAS são na maioria das vezes as mesmas pessoas: Milton Taufic Schahin e Salim Taufic Schahin". "(...) eventualmente os representantes legais da FRETADORA são prepostos dos sócios da SCHAHIN ou da SCHAHIN". Ou seja: "os representantes legais das FRETADORAS que firmam tais contratos são rigorosamente os mesmos sócios administradores e representantes legais das

peças jurídicas SCHAHIN ENGENHARIA S.A. e SCHAHIN PETRÓLEO E GÁS S.A, pertencentes ao grupo SCHAHIN (OPERADORES)".

- "há a cláusula de solidariedade através da qual o OPERADOR se solidariza com o AFRETADOR nos contratos desses últimos com a PETROBRAS e, correspondentemente, o FRETADOR se solidariza com o OPERADOR nos contratos desses últimos, conforme amostragem.

- "Todos os solidários (...) são responsáveis perante a PETROBRAS, pelo todo, independente de ordem de preferência".

- "(...) a formalidade contratual está totalmente condizente com a alegação da fiscalização de que as FRETADORAS "OFFSHORE" são INOPERANTES em todos os sentidos. O centro emanador de decisões é a SEDE da SCHAHIN EM SÃO PAULO que, inclusive, efetiva todos os atos formais e materiais na consecução do PROJETO SCHAHIN - PETROBRAS - FRETADORAS 'OFFSHORE'. Tal circunstância é formalmente reconhecida pela contribuinte junto à petição inicial da recuperação judicial formalizada em 17/04/2015, "NA QUAL A SCHAHIN RECONHECE A INOPERABILIDADE EM TODOS OS SENTIDOS DAS FRETADORAS "OFFSHORE". O CENTRO EMANADOR DE DECISÕES É A SEDE DA SCHAHIN EM SÃO PAULO".

- "Chama a atenção a total desproporcionalidade em desfavor da OPERADORA SCHAHIN, já que as FRETADORAS OFFSHORE (...) não possuem patrimônio a responder contratualmente".

- "No caso das FRETADORAS, a garantia nunca se dá sobre patrimônio algum (já que elas não detêm patrimônio), mas sempre se resume à cessão condicionada de contratos de AFRETAMENTO, cessão fiduciária destes e conta bancária de recebíveis dos referidos contratos vinculada em poder de agentes administrativos representantes dos credores".

- "Naturalmente, em caso de inadimplemento contratual, a PETROBRAS acionaria a parte solidária SCHAHIN para reivindicação da pretensão ressarcitória e indenizatória ou da própria execução contratual".

- "(...) a SCHAHIN é a contratante originária do seguro global das embarcações/plataformas (FRETADORAS inertes como de costume) para posteriores endossos às FRETADORAS OFFSHORE no que se refere ao afretamento. Tal cronologia é incomum, já que as FRETADORAS são as responsáveis por colocar a embarcação/plataforma em posição e em condições de operação (SCHAHIN), ou seja, as FRETADORAS deveriam contratar o seguro originariamente para posterior endosso da parte que cabe à SCHAHIN correspondente ao rateio para a fase de OPERAÇÃO".

- "(...) a questão da formalidade dos documentos comprobatórios do adimplemento contratual como faturas, notas fiscais, pagamentos e transferências também contém características que denunciam uma unidade administrativa concentrada na figura

da SCHAHIN ENGENHARIA S.A. em detrimento das FRETADORAS OFFSHORE".

- "No caso em destaque, a PETROBRAS apresentou as FATURAS emitidas, em tese, pelas FRETADORAS OFFSHORE em contrapartida dos pagamentos realizados pelo CONTRATO DE AFRETAMENTO. Como as FRETADORAS não tem representação no Brasil, em tese, deveriam emitir suas FATURAS na língua inglesa, o que não ocorre já que se apresentam em português. Mas não é esta a principal observação, mas sim o carimbo da SCHAHIN (diretores da SCHAHIN) atestando ou aprovando a FATURA. Ora, como pode ser possível, conforme a alegação da SCHAHIN de mera interveniência nos contratos de AFRETAMENTO, ter acesso na figura de um diretor da SCHAHIN para aprovar a emissão de FATURAS da FRETADORA OFFSHORE!"

Capítulo 2 do Relatório fiscal - Confusão patrimonial

No capítulo 2, a fiscalização aborda "a sistemática da unidade PATRIMONIAL entre SCHAHIN e FRETADORAS OFFSHORE, na qual o patrimônio da SCHAHIN é o único a responder perante as garantias dos credores financiadores do projeto, construção das embarcações/plataformas, os contratos de AFRETAMENTO e OPERAÇÃO e suas execuções", como se vê nas transcrições seguir:

[...]

- "Pois bem, a SCHAHIN ou o grupo SCHAHIN (mormente SCHAHIN HOLDING, SCHAHIN ENGENHARIA e ENGENHARIA PETRÓLEO E GÁS dentre outros do GRUPO) é a responsável por garantir o funcionamento de todo o sistema através de um sistema interligado de garantias das mais variadas ordens, desde cessão fiduciária de créditos, alienação fiduciária de créditos, garantias reais, fianças, etc. Tal medida se faz necessária, pois as OFFSHORES não têm patrimônio relevante para obter por si, os recursos no mercado para empreendimentos de tamanha envergadura".

- "Conforme cláusula uniforme e padrão tanto nos contratos de AFRETAMENTO e OPERAÇÃO, há responsabilização solidária total e irrestrita correspectiva da SCHAHIN nos contratos de AFRETAMENTO e da FRETADORA OFFSHORE em contratos de OPERAÇÃO da SCHAHIN".

- "Chama a atenção a total desproporcionalidade em desfavor da OPERADORA SCHAHIN, já que as FRETADORAS OFFSHORE cujas atas constitutivas foram obtidas possuem capital social de US\$5.000,00 (SORATU DRILLING LLC) e US\$10.000,00 (AIROSARU DRILLING LLC), ou seja, não possuem lastro patrimonial para se responsabilizar perante a PETROBRAS em contratos milionários ou bilionários".

- "Incisivamente: é o patrimônio da SCHAHIN a responder pelo contrato alheio PETROBRAS-FRETADORA (execução e

possível responsabilização por inadimplemento). Essa a interpretação direta da cláusula contratual de SOLIDARIEDADE".

- "E mais grave, não há nenhum indício ou comprovação de expertise das FRETADORAS na específica tarefa de afretamento marítimo. A PETROBRAS se recusa a apresentar documentos licitatórios, dentre os quais a qualificação técnica dos vencedores das licitações de AFRETAMENTO. Os sócios das OFFSHORES e também seus representantes também não se manifestaram a respeito".

- "Não há registro nenhum de atividade material das OFFSHORES em território nacional. Aquelas que possuem CNPJ foram objeto de pesquisa nos sistemas internos e não há indícios de nenhuma movimentação em contratação de trabalhadores, recolhimento tributário, remuneração a pessoa jurídica, movimentação financeira em território nacional, absolutamente nada".

- "A fiscalização constatou inúmeras ATAS DE ASSEMBLÉIA GERAL EXTRAORDINÁRIA realizadas pelo menos desde 2007 arquivadas na JUCESP comprovando de forma expressa, literal e inequívoca a deliberação por unanimidade de 100% do Capital Social de SCHAHIN ENGENHARIA e SCHAHIN PETRÓLEO E GÁS (sócios e administradores Milton Taufic Schahin e Salim Taufic Schahin) de inúmeras garantias das mais variadas ordens de grandeza e modalidades às pessoas Jurídicas OFFSHORE, também conhecidas por FRETADORAS nos contratos com a PETROBRAS".

- "Figura IX-56 - A SCHAHIN outorga GARANTIAS à CASABLANCA e reconhece suas AFILIADAS: DEEP BLACK DRILLING LLC. BAERFIELD, SORATU e TURASORIA".

- "Figura IX-58 - SCHAHIN HOLDING S.A. outorga GARANTIAS à MS DRILLING LLC (FRETADORA DA NORTH STAR I)".

- "A fiscalização também constatou que em Balanços Patrimoniais em Relatórios da Administração publicados pela própria SCHAHIN, constam NOTAS EXPLICATIVAS com expressa e explícita referência às garantias prestadas".

- "Os RELATÓRIOS DA ADMINISTRAÇÃO naturalmente refletem a realidade pois constituem uma comunicação oficial ao mercado. E não poderia ser diferente na Petição Inicial da RECUPERAÇÃO JUDICIAL protocolada em 17/04/2015, a SCHAHIN assevera que as FRETADORAS 'OFFSHORE', suas HOLDINGS e SUB-HOLDINGS integram o GRUPO SCHAHIN INTERNACIONAL".

- "Há de se enfatizar que as declarações de SCHAHIN ENGENHARIA S.A. e SCHAHIN PETRÓLEO S.A. em resposta aos Termos de Diligência Fiscal sempre foram no sentido de afirmar a sua mera interveniência nos contratos de AFRETAMENTO, inclusive tratando-os como contrato da PETROBRAS com 'TERCEIROS' dos quais não dispunham qualquer tipo de informações das 'entidades' FRETADORAS,

embora essas sejam conhecidas de longa data pela SCHAHIN, inclusive para caucionamentos bilionários em dólares americanos expressos nos atos arquivados em junta comercial, diário oficial e relatórios da administração".

- "Antes mesmo da análise das garantias nos processos do REGIME DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA prestadas pela SCHAHIN em benefício das FRETADORAS, merece destaque o ADITIVO CONTRATUAL que estabelece tal procedimento. (...) Aditivo contratual do CONTRATO 2050.0042743.08.2 (AFRETAMENTO PETROBRAS E AIROSARU) no qual a SCHAHIN (OPERAÇÃO) se responsabiliza pelo cadastramento no Regime Aduaneiro especial e importação de bens relacionados ao contrato de AFRETAMENTO, no qual não é, em tese, parte executora".

Capítulo 3 do Relatório fiscal - Confusão na execução dos contratos de afretamento e operação

No presente capítulo a fiscalização cuida da análise do que denomina "unidade operacional" ou "exclusividade executória" dos contratos de afretamento e operação pela SCHAHIN, conforme excertos a seguir:

- "Foi a SCHAHIN a executora dos contratos de AFRETAMENTO e OPERAÇÃO indistintamente, realidade que só foi reconhecida cerca de 12 meses após o início da diligência fiscal pelo contribuinte SCHAHIN após as intimações enumerarem provas irrefutáveis de tal procedimento".

- "Este o contexto [executora dos contratos de AFRETAMENTO e OPERAÇÃO] no qual o GRUPO SCHAHIN (mormente SCHAHIN ENGENHARIA S.A. e SCHAHIN PETRÓLEO E GÁS S.A.) assume o papel de beneficiário do regime de admissão temporária para usufruir dos benefícios fiscais, atuando diretamente na operacionalização do empreendimento que envolve AFRETAMENTO e OPERAÇÃO conjuntamente de plataformas de perfuração, navios sonda e assemelhados".

"Note-se que em diversas consultas a processos de requerimento de concessão do regime de admissão temporária relacionadas a embarcações envolvidas nos procedimentos de exploração de petróleo pela PETROBRAS, notadamente: Navio Sonda SC LANCER, (...), não há referência alguma aos FRETADORES (seus propositos ou terceiros contratados pelos mesmos) na identificação do interessado nos requerimentos e assunção de obrigações, responsabilidades ou garantias".

- "Ou seja, quem efetua, firma o requerimento e assume as obrigações e responsabilidades, inclusive garantias decorrentes do regime especial é sempre o GRUPO SCHAHIN, inclusive, na listagem de materiais com ingresso submetidos ao regime especial é expressa a referência de material destinado ao cumprimento do contrato de AFRETAMENTO (PETROBRAS e FRETADORAS OFFSHORE)".

- "Há de se enfatizar a severa contradição já que, contemporâneo aos fatos, na época dos requerimentos do RAT, as declarações da SCHAHIN são de que importará bens, peças e equipamentos para o contrato de AFRETAMENTO e OPERAÇÃO, indistintamente. Já nas declarações durante o procedimento de diligência fiscal, a SCHAHIN ENGENHARIA S.A. e SCHAHIN PETRÓLEO S.A. sempre foram enfáticas até a resposta ao TIF04 (Termo de Intimação 04 emitido em 25/02/2014 e respondido em 20/06/2014) no sentido de afirmar a sua mera interveniência nos contratos de AFRETAMENTO, jamais assumindo o papel de participação ativa nesses contratos".

- "A operacionalização de tudo [REGIME DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA NA PLATAFORMA SC LANCER (Processo 10730.727258/2011-27)] é promovida pela SCHAHIN conforme amostragem do processo nas figuras: Figura IX-77, Figura IX-78, Figura IX-79, Figura IX-80 e Figura IX 81.

- "O TERMO DE RESPONSABILIDADE do Regime Especial de Admissão Temporária é sempre firmado por procuradores do GRUPO SCHAHIN ou pelo próprio representante legal. A declaração do GARANTIDOR é firmada pelos sócios e representantes legais do GRUPO SCHAHIN (Srs. Milton ou Salim Taufic Schahin). Inclusive como modalidade de garantia, normalmente em fiança idônea, é sempre prestado por pessoas jurídicas do GRUPO SCHAHIN".

- "(...) a SCHAHIN realiza efetivamente a contratação de estrangeiros, a sua regularização em solo pátrio, desembolsam a remuneração que é paga no exterior, assumem total e irrestrita responsabilidade pelos estrangeiros e que trabalham nos contratos de AFRETAMENTO das OFFSHORES. Contrato este estranho à SCHAHIN, pelo menos formalmente, mas não na prática como podemos perceber com evidencia". Exemplos de elementos de prova estão juntados junto às figuras IX-97 e IX-98, cujos títulos estão transcritos a seguir:

- "Figura IX-97 - (...) a SCHAHIN ENGENHARIA S.A. estabelece como JUSTIFICATIVA para a contratação do estrangeiro, o CONTRATO DE AFRETAMENTO, do qual não é parte, mas o são PETROBRAS e TURASORIA S.A. LLC".

- "Figura IX-98 - EXEMPLO DE ESPECIALIDADE E DESCRIÇÃO DE ATIVIDADES RECORRENTES NOS PROCESSOS NO MTE DE TRABALHADORES ESTRANGEIROS. FUNÇÕES DE MONTAGEM, INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO DE RESPONSABILIDADE DO FRETADOR OFFSHORE DONO DA PLATAFORMA OU EMBARCAÇÃO.

- "Outrossim, a filial de MACAÉ RJ da SCHAHIN é a base de operações ONSHORE que propicia o suporte para todas as plataformas e embarcações no seu raio de alcance. Curiosa é a classificação CBO de empregados alocados nesta filial: há funções típicas de operação (responsabilidade da SCHAHIN ENGENHARIA S.A.), mas também funções CBO típicas de atividades de docagem e manutenção (responsabilidade das FRETADORAS OFFSHORE)".

Capítulo 4 do Relatório fiscal - Organização global do projeto

As considerações pertinentes ao capítulo 4 estão reunidas em 160 páginas e organizadas em 22 itens. As conclusões da fiscalização e os elementos de prova relativos ao presente capítulo foram obtidos, fundamentalmente, mediante diligências a (a) instituições financeiras (mormente o Deutsche Bank S.A.), (b) a GUSTAVO AKIO SHINOHARA (executivo da SCHAHIN PETRÓLEO E GÁS S/A), (c) a KENJI OTSUKI (representante legal de fretadoras offshore), a (d) sócios e administradores da SCHAHIN e a (e) pessoas físicas que atuaram em postos relevantes na construção das embarcações.

Em síntese, as conclusões do capítulo são as seguintes:

- "Logicamente que a SCHAHIN não atua tão somente na prestação de serviços de OPERAÇÃO conforme reiteradas alegações nesse sentido em diversas respostas aos Termos de Intimação, mas também na direção de todo o empreendimento desde a aprovação de garantias aos credores múltiplos, da organização societária das FRETADORAS OFFSHORE, da construção das embarcações/plataformas, das licitações, dos contratos de AFRETAMENTO e OPERAÇÃO, manutenção, recebimentos, pagamentos dos credores, dos custos e despesas no exterior'.

- "Neste contexto, as empresas OFFSHORE possuem existência meramente formal a fim de possibilitar o recebimento dos numerários do CONTRATO DE AFRETAMENTO em solo livre de tributação ou com tributação favorecida, objetivo final não de planejamento tributário, mas de simulações sucessivas e encadeadas. Mas a bem da verdade, toda esta complexa estrutura foi delineada tendo somente os dois personagens: GRUPO SCHAHIN e PETROBRAS'.

Os tópicos de maior relevo que embasam as conclusões da fiscalização são os seguintes:

Do financiamento do projeto global

- "Dado que o DEUTSCHE BANK S.A. BANCO ALEMÃO consta em várias publicações de Atas de Assembleia Geral Extraordinária (JUCESP, DIÁRIO OFICIAL EMPRESARIAL, RELATÓRIOS DA ADMINISTRAÇÃO DO GRUPO SCHAHIN) como agente financiador (CREDOR) de inúmeras operações financeiras estruturadas em benefício do GRUPO SCHAHIN e FRETADORAS "OFFSHORES" e suas HOLDINGS, a instituição financeira foi intimada no âmbito de diligência fiscal a prestar esclarecimentos e apresentar documentos comprobatórios de tais operações".

- "Com base nas informações obtidas em sede de diligência, observou-se que "a SCHAHIN presta GARANTIAS nas operações financeiras estruturadas junto ao DEUTSCHE BANK e outros financiadores ou investidores para levantar recursos não só para viabilizar a construção das

embarcações/plataformas, testes, comissionamento, transporte, aceitação, operação e manutenção, mas também rolagem de dívidas, refinanciamento de projetos em situação de "default", ou seja, inadimplidos ou com deficiência de caixa e emissão de títulos lastreados nas embarcações já em operação para fomentar outros empreendimentos. Ou seja, a SCHAHIN é sempre garantidora em contratos das FRETADORAS OFFSHORE e o DEUTSCHE BANK tem presença constante na maioria dos contratos identificados seja como agente administrativo (representante dos credores), agente fiduciário ou agente de garantias e também como financiador".

Junto à tabela IX-12, a descrição de operação financeira estruturada para financiar a construção do navio sonda SC LANCER:

[...]

Do fluxo financeiro das operações

A fiscalização teve notícia de que empresas vinculadas ao grupo SCHAHIN sofreram execução de sentença arbitral junto à Corte Distrital de Nova Iorque. Tal informação, assim como todas as peças processuais pertinentes ao procedimento, são de domínio público⁴. Com base na análise dessa execução, em particular as declarações prestadas junto à Corte Distrital pelo diretor financeiro da SCHAHIN PETRÓLEO E GÁS S/A - AKIO SHINOHARA (que foi posteriormente diligenciado pela fiscalização), o agente fiscal concluiu o que segue:

- "(...) a SCHAHIN, em sede de execução de sentença arbitral em território norte americano, foi obrigada a se defender de medidas constritivas patrimoniais que lhe atingiam e também às OFFSHORES e holdings dessas últimas, revelando alguns aspectos do funcionamento do financiamento e fluxo financeiro das operações'.

- "Em síntese, agentes financiadores múltiplos disponibilizavam os recursos financeiros mediante garantias das mais variadas ordens da SCHAHIN, inclusive seus próprios contratos de OPERAÇÃO com a PETROBRAS em alienação fiduciária (...)"

- "Mas para empreendimentos de tamanha envergadura, garantias nunca se bastam aos credores e também se estendiam às próprias contas bancárias dos mutuários e subsidiárias dos mutuários ("HOLDINGS OFFSHORE" como CASABLANCA, SEA BISCUIT, BLACK GOLD e suas subsidiárias FRETADORAS OFFSHORES como AIROSARU, SORATU, BAERFIELD, DLEIF) de tal sorte que, contratualmente estabelecido, as receitas ingressas não poderiam ser sacadas, transferidas, nem estavam à disposição dos mutuários contratantes com a PETROBRAS, mas em virtude de acordo prévio com credores seniores (originários e principais), deveriam ser direcionadas ao pagamento de principal e juros precipuamente para, "a posteriori", obedecerem a uma seqüência ordenada e prioritária de destinações, as chamadas

⁴ Ver <http://www.plainsite.org/dockets/sn3rsnuw/new-york-southerndistrict-court/cimc-raffles-offshore-singapore-pte-ltd-et-al-v-schahinholding-sa-et-al/>

"waterfalls" ou cachoeiras da conta principal. Ou seja, tudo deveria funcionar em sincronismo total: empréstimos deveriam ser saldados com receitas dos contratos com a PETROBRAS (AFRETAMENTO e OPERAÇÃO) e qualquer atraso no início ou desenvolvimento de qualquer fase poderia ocasionar um efeito cascata e paralisar recebimentos e pagamentos se os credores executassem as garantias".

Particularmente em relação ao navio sonda SC LANCER e à fretadora TURASORIA, as conclusões estão evidenciadas junto ao item 4.6 do RF:

- "Ou seja, a SCHAHIN constitui uma pessoa jurídica de propósito específico em Paraíso Fiscal (Ilhas Virgens Britânicas): LANCER FINANCE COMPANY com a justificativa na matéria de que isso possibilitaria a companhia acessar o mercado internacional de títulos ao invés de levantar fundos no Brasil, como se uma empresa brasileira não pudesse fazê-lo sediada em território nacional. A LANCER FINANCE COMPANY é responsável pela emissão dos títulos garantidos pela: SCHAHIN ENGENHARIA S.A., TURASORIA S.A. (sediada no Panamá) e pela TURASORIA S.A. LCC (sediada em Delaware). Os objetos de garantia são: o contrato de AFRETAMENTO entre TURASORIA S.A. LCC e PETROBRAS, apólices de seguro da embarcação e contas bancárias. Não há dúvidas de que a SCHAHIN orquestra toda a estrutura de financiamento do PROJETO GLOBAL, constituindo empresas em Paraíso Fiscal, garantindo financiadores inclusive com ativos próprios".

- "O relato da agencia MOODYs⁵ é categórico: a RECEITA da SCHAHIN ENGENHARIA S.A. pela operação da SC LANCER não consegue cobrir 40% dos custos operacionais, ou seja, a SCHAHIN tem prejuízo na operação brasileira, é deficitária para fins de tributação. O restante para cobrir tais despesas operacionais é resultado do saldo das contas "waterfall" no exterior, controlada pelos agentes representantes dos credores, após o direcionamento do principal, juros e demais encargos contratuais aos CREDITORES (inclusive de portadores de títulos emitidos para captação de recursos). Este é o motivo da desproporcionalidade entre receitas de contratos de AFRETAMENTO e OPERAÇÃO (9 para 1 aproximadamente): tornar a operação doméstica deficitária e a operação OFFSHORE altamente lucrativa e domiciliada em Paraíso Fiscal".

- "É notória a unicidade do real beneficiário. Ora, os sócios da SCHAHIN são concomitantemente administradores das pessoas jurídicas TURASORIA S.A. e TURASORIA S.A. LLC, além de sócios das mesmas indiretamente, através de suas holdings, ou seja, também proprietários do navio sonda (SC LANCER é de propriedade da TURASORIA S.A. que freta à TURASORIA S.A.

Ver https://www.moody.com/research/Moody-assigns-first-time-Baa3-rating-to-the-Lancer-Finance-PR_205588

LLC que por sua vez a freta à PETROBRAS). A SCHAHIN ENGENHARIA S.A, como agente garantidor, oferece um contrato de AFRETAMENTO da TURASORIA S.A. LLC (que, em tese e formalmente em nada se relaciona com a sua pessoa no que se refere às receitas decorrentes) em garantia, dispondo também das contas bancárias de recebimento do referido contrato e outras de titularidade da própria SCHAHIN".

A fiscalização esmiuça, ainda, as operações estruturadas vinculadas ao financiamento das embarcações PLATAFORMAS SS PANTANAL e SS AMAZÔNIA (item 4.7 do RF), VITÓRIA 10000 (item 4.8 do RF), CERRADO (item 4.9 do RF), SERTÃO (item 4.10 do RF), bem como as operações de "SBLC" (standby letter of credit) e "trade finance" realizadas para fins de prover fundos para "contas reservas" e "compras e aquisições de equipamentos e spare parts", respectivamente, em benefício das embarcações SC LANCER, CERRADO e SERTÃO (item 4.11 do RF).

Para todas essas situações, minudentemente detalhadas, a conclusão foi de que "(...) toda a estrutura financeira e o fluxo financeiro foi planejado e executado pela SCHAHIN na figura de seus sócios e administradores MILTON TAUFIC SCHAHIN e SALIM TAUFIC SCHAHIN e FERNANDO TAUFIC SCHAHIN".

Diligência ao representante legal de fretadoras offshore

Junto ao item 4.13, a fiscalização evidencia o resultado de diligência realizada junto a KENJI OTSUKI, de vez que este "consta em diversos contatos de financiamento declarando e assinando como representante legal ou administrador de algumas FRETADORAS "OFFSHORES" tais como BAERFIELD, SORATU, MS DRILLING, TURASORIA". KENJI OTSUKI também consta em diversas procurações outorgadas pelos administradores da grande maioria das FRETADORAS OFFSHORE, os "managers" MILTON TAUFIC SCHAHIN e SALIM TAUFIC SCHAHIN.

Relativamente às respostas providas pelo intimado, a fiscalização evidencia a negativa por parte do intimado em apresentar documentos requeridos pela fiscalização e classifica tal conduta como dolosa, como se vê a seguir:

- "o Sr. KENJI OTSUKI afirma que já foi empregado do GRUPO SCHAHIN como contador e atualmente presta serviços como pessoa jurídica à SCHAHIN ENGENHARIA S.A, SCHAHIN PETRÓLEO E GÁS SA. e SCHAHIN HOLDING S.A. e TAMBÉM atuou de forma concomitante, ora como ADMINISTRADOR, ora como REPRESENTANTE, das FRETADORAS OFFSHORE MS DRILLING LLC., TURASORIA, BAERFIELD e SORATU, mas que não dispõe de nenhum documento comprovando tais representações".

- "Também resta caracterizado o conluio com a SCHAHIN, tanto que efetuou a entrega do documento de resposta ao Termo de Intimação de diligência fiscal à pessoa física KENJI OTSUKI por meio de portador da SCHAHIN, com rotulagem de envelope do Departamento Jurídico da SCHAHIN (...)"

Diligência nos sócios e administradores da Schahin

A exemplo do tópico anterior, a fiscalização evidencia a conduta do intimado - MILTON TAUFIC SCHAHIN, administrador-representante da SCHAHIN ENGENHARIA S/A e sócio indireto das fretadoras - de deliberadamente não apresentar os documentos requeridos. Se não, vejamos:

- "Diante do robusto conteúdo probatório documental e material em destaque nos CAPÍTULOS anteriores, com o propósito de oferecer aos sócios administradores da SCHAHIN o contraditório e a ampla defesa, houve instauração de procedimento de diligência fiscal nos sócios: MILTON TAUFIC SCHAHIN e SALIM TAUFIC SCHAHIN".

- "Em resposta à diligência fiscal, MILTON TAUFIC SCHAHIN respondeu de forma evasiva e pouco enfática aos questionamentos e afirmações (...)".

- "MILTON TAUFIC SCHAHIN reconhece que é administrador das FRETADORAS OFFSHORE, as quais celebram contratos da ordem de bilhões de dólares americanos embora "não possua documentação comprobatória".

- "Questionado sobre o fato do GRUPO SCHAHIN caucionar financiamentos nacionais e internacionais da ordem de bilhões de dólares americanos para o PROJETO GLOBAL das FRETADORAS OFFSHORE (que envolve inclusive a construção de plataformas e embarcações), MILTON TAUFIC SCHAHIN afirma desconhecer informações e documentos das fretadoras".

Consultoria nas licitações

"A justificativa para a PETROBRAS fazer constar em seus cadastros para convite internacional empresas como AIROSARU, BAERFIELD, DLEIF, SORATU, TURASSORIA com capital social de 10 e 5 mil dólares americanos, sem nenhuma experiência no ramo de embarcações de petróleo, sem patrimônio, corpo de funcionários, nem representação no Brasil ainda é fato obscuro, já que a PETROBRAS não revela a documentação do procedimento administrativo licitatório mesmo após 15 meses de insistentes intimações".

- "Também é inexplicável que contratos juridicamente e materialmente independentes sob o ponto de vista dos licitantes (já que as licitações não são conjuntas para FRETAMENTO e OPERAÇÃO conforme cartas convite apresentadas pela PETROBRAS, ou seja, não há qualquer tipo de consórcio entre as FRETADORAS e SCHAHIN) tenham sido conquistados justamente aos pares que tanto interessam aos partícipes das licitações: sempre FRETADORA OFFSHORE do GRUPO SCHAHIN (como restará cabalmente demonstrado no CAPÍTULO 9) e OPERADORA SCHAHIN".

Participação decisiva da Schahin no projeto de construção das embarcações e plataformas

- *"Conclusões na diligência na LA CONSULTORIA: A SCHAHIN efetivamente contrata pessoas, bens e serviços para aplicar na construção de embarcações da atividade de exploração de petróleo junto aos fabricantes no exterior. A participação não é de mera interveniência para prévio conhecimento de quem somente intenta executar isoladamente a fase de OPERAÇÃO no Brasil conforme as alegações da SCHAHIN em resposta aos Termos de Intimação iniciais".*

[...]

- *"É também de suma importância a declaração de que a PETROBRAS realizava auditorias na obra no estaleiro asiático, ou seja, tinha perfeito conhecimento de tudo o que se passava em termos de reais atribuições dos personagens do esquema contratual: PETROBRAS, FRETADORAS e OPERADORAS, estas duas últimas se FUNDINDO na figura exclusiva da SCHAHIN".*

- *"Sintetizando:*

- *A PETROBRAS não explica como as FRETADORAS OFFSHORE, vencedoras das licitações por convite internacional demonstraram suas aptidões jurídicas, técnicas, operacionais.*
- *A PETROBRAS estipulou contratos coligados com FRETADORAS e SCHAHIN, ambas com mesmos sócios, representantes legais, responsabilidade solidária total e irrestrita.*
- *A PETROBRAS tem conhecimento que a SCHAHIN é a gestora da construção em solo estrangeiro.*
- *A PETROBRAS conhece os termos do projeto global orquestrado pela SCHAHIN e se alinha aos desígnios dos autores e criadores.*

- *"Por fim, nada impede que a SCHAHIN e a PETROBRAS contratem o que bem entendam (dentro do juridicamente permitido) para a fiel realização de suas necessidades negociais, mas se a SCHAHIN é mentora da estrutura financiadora, organiza as propostas vencedoras das licitações das FRETADORAS, gerencia a construção dos navios, testes e configurações, providencia o transporte da embarcação/plataforma, acompanha a homologação pela PETROBRAS no Brasil e promove também a OPERAÇÃO, qual a função da FRETADORA OFFSHORE? Mais uma comprovação de que as FRETADORAS somente emprestam a existência formal para receber a receita majoritária do projeto global em Paraíso Fiscal, livre de tributação".*

Gestão de mão de obra da Schahin no exterior

[...]

- *"Para comprovar a relação diretiva da SCHAHIN na construção de embarcações/plataformas em estaleiros asiáticos foram coletados em diligência fiscal depoimentos dos*

trabalhadores que trabalharam nesta fase de construção como empregados ou prestadores de serviços diretos da SCHAHIN junto aos estaleiros no exterior. Como o período de trabalho foi prolongado e se deu recentemente, muitos diligenciados relataram com riqueza de detalhes e documentação idônea que comprovaram inequivocamente a exclusividade de execução da SCHAHIN também nesta fase de Construção e a "ausência" de ação das FRETADORAS OFFSHORE em qualquer manifestação".

- "O TRANSPORTE da plataforma até o Brasil (em tese, responsabilidade da FRETADORA (SORATU ou BAERFIELD), que durou 40 dias, foi contratado pela SCHAHIN diretamente com a proprietária de um navio DOCA que efetuou o serviço".

- "Ainda após a fase de COMISSIONAMENTO, a SCHAHIN se encarregou da fase de ACEITAÇÃO E HOMOLOGAÇÃO (em tese, tarefa do AFRETADOR e da PETROBRAS), já que tal fase antecede também a OPERAÇÃO. A responsabilidade era da SCHAHIN em apresentar a plataforma 100% operacional".

- "Segundo o depoimento [de funcionário da SCHAHIN que exercia a função de "coordenador da construção naval", conforme item 4.17.1 do RF], a embarcação SC LANCER pertence à SCHAHIN ENGENHARIA S.A. O funcionário da SCHAHIN afirma que desempenhou serviços de manutenção, reparo e docagem, o que, em tese, deveriam ser desempenhadas pela FRETADORA da SC LANCER, a OFFSHORE TURASORIA".

- "A SCHAHIN fornecia a mão de obra especializada e toda a infra-estrutura para seus colaboradores e a PETROBRAS acompanhava trimestralmente o desenvolvimento da construção, ou seja, possuía conhecimento de tudo o que se passava".

- "Rigorosamente todos os trabalhadores diligenciados afirmam o corpo diretivo e gerencial da SCHAHIN desempenhando funções de direção e fiscalização com rigor de dono".

- "A SCHAHIN era responsável por toda a infra-estrutura que suporta o trabalhador em solo estrangeiro".

- "Os contratos de fornecimentos de materiais, equipamentos utilizados na construção das plataformas tinham como parte contratante as FRETADORAS OFFSHORE, mas eram elaboradas pelo departamento jurídico da SCHAHIN e gerenciados pela equipe comercial da mesma no Brasil. Ou seja, demonstra mais uma vez a total inoperabilidade da FRETADORA OFFSHORE.

- "A SCHAHIN controlava a parte técnica e financeira, em uma fase que, em tese, seria tarefa única e exclusiva da FRETADORA OFFSHORE".

- "A PETROBRAS efetivamente tinha não só conhecimento dos papéis exatos desempenhados pela SCHAHIN como da

inoperabilidade das FRETADORAS OFFSHORE, pois acompanhava de perto a fase de construção no exterior e demandava informações diretamente da SCHAHIN no Brasil".

- "(...) o subordinado da SCHAHIN gerenciou CONTRATOS DE FRETAMENTO DAS OFFSHORE com a PETROBRAS, atestando óbvia confusão entre execução de contratos, inclusive com a confirmação de que a FRETADORA sequer zelou pelo adimplemento de suas obrigações contratuais".

-"A SCHAHIN foi responsável pela abertura de uma empresa de apoio logístico para compras de material e equipamentos em HOUSTON TEXAS, EUA (região notabilizada pela indústria do petróleo), para atender exclusivamente os projetos de construção de embarcações e plataformas. Com tantas FRETADORAS em solo americano (DELAWARE), a SCHAHIN teve que se mobilizar para tal tarefa porque as OFFSHORE são inoperantes".

-"A SCHAHIN participava ativamente da fase de ACEITAÇÃO da plataforma/embarcação, zelando pelas correções necessárias. Tarefa do FRETADOR e não do OPERADOR".

Gestão de fornecedores da Schahin aos estaleiros no exterior

- "Uma pessoa jurídica foi constituída no TEXAS-EUA especialmente para concentrar as compras de bens, produtos e equipamentos necessário às FRETADORAS (que tem sede em Delaware-EUA). Esta empresa no TEXAS somente atendia aos contratos de FRETAMENTO da PETROBRAS coligados com a SCHAHIN".

- "A SCHAHIN provia, ainda, suporte pré-operacional junto aos fabricantes de equipamentos, especificações, encomendas e entregas nos estaleiros estrangeiros. Suporte técnico remoto para a fase pré-operacional".

- Na Figura IX-203, a fiscalização descreve "os escritórios mantidos pela SCHAHIN e as funções nas diferentes fases PROJETO GLOBAL, inclusive construção, transporte e comissionamento, fases de responsabilidade das FRETADORAS 'OFFSHORE'".

Comissionamento

- "(...) o COMISSIONAMENTO é atividade PRÉ-OPERACIONAL por definição, então deveria ser responsabilidade contratual da FRETADORA OFFSHORE, já que é dona e contratante direta do contrato de construção, mas, assim como todo o restante de todas as fases do projeto global, a SCHAHIN é a responsável pela execução também do COMISSIONAMENTO, o que pode ser incontestavelmente comprovado pelas conclusões de diligência fiscal na pessoa jurídica MODU SPEC, prestadora de serviços de comissionamento".

[...]

Capítulo 5 do Relatório fiscal - Das alegações contraditórias da Schahin

[...]

"Questão Casablanca "

Aqui, a fiscalização colige elementos de prova no intuito de demonstrar a atuação da SCHAHIN já na fase que antecede a abertura de processo licitatório pela Petrobras:

- *"É fato comprovado que a SCHAHIN ENGENHARIA executa as seguintes fases do projeto com a PETROBRAS:*

a) A SCHAHIN ENGENHARIA presta consultoria para EMPRESAS OFFSHORE (CASABLANCA e AIROSARU, por exemplo) participarem e vencerem licitações da PETROBRAS para contratar FRETADORES de embarcações/plataformas de exploração de petróleo.

b) AIROSARU DRILLING LLC é subsidiária da holding CASABLANCA INTERNATIONAL HOLDINGS LTD conforme resposta de SCHAHIN.

c) A CASABLANCA INTERNATIONAL HOLDING LTD. tem relação de CONTROLE COMUM com a SCHAHIN (controladora).

d) AIROSARU tem com únicos sócios e acionistas os Srs. Milton Taufic Schahin e Salim Taufic Schahin conforme demonstrado nos ITENS 1.3.6 ao 1.3.8.

"Contratos de gestão de construção "

Na sequência, a fiscalização evidencia o mecanismo contratual que circunscreve os contratos de gestão de construção. Em que pese tome como exemplo contratos posteriores ao ano de 2009, salienta que o modus operandi é verificável em todas as negociações da espécie:

- *"CONTRATO DE GESTÃO DE CONSTRUÇÃO - No contrato de Gestão de Construção (de embarcação/plataforma) firmado em 04/01/2010 com a empresa estrangeira AIROSARU DRILLING LLC, a sociedade SCHAHIN ENGENHARIA S.A. simplesmente assume todo o gerenciamento técnico, financeiro, orçamentário da construção de um navio de perfuração em águas profundas junto ao fabricante SAMSUNG HEAVY INDUSTRIES Co. Ltd. E a SCHAHIN procede assim para todos os demais contratos desta natureza".*

- *"Entretanto, o contrato apresentado pelo contribuinte SCHAHIN ENGENHARIA S.A. em resposta ao TIF07 em 12/06/2014 fere a lógica do razoável e a máxima da proporcionalidade. Neste contrato, a SCHAHIN ENGENHARIA S.A. assume a obrigação contratual de promover a gestão de construção de uma embarcação na Coreia do Sul (Figura IX-229 e Figura IX-230) com o reembolso dos custos e despesas e*

remuneração por uma taxa de administração pelos serviços prestados de US\$ 1.000,00 por mês (Figura IX-231, Figura IX-232).

- *"Repetindo o disparate: US\$ 1.000,00 mensais; essa é a receita auferida pela SCHAHIN para promover toda a complexa gestão da construção de uma embarcação de exploração de petróleo apesar de todas as obrigações e responsabilidades assumidas pela SCHAHIN no contrato com a OFFSHORE (Figura IX-231 e Figura IX-232)".*

- *"Dado de que a AIROSARU e a SCHAHIN possuem sócios rigorosamente em comum, não há o menor interesse em retirar recursos da AIROSARU em Delaware (sejam eles anteriores ou provenientes dos contratos de AFRETAMENTO com a PETROBRAS) e repassá-la para a SCHAHIN ("prestadora do serviço" de gestão de construção) como receita tributável no Brasil. Esta é a lógica perversa da receita pífia assumida pela SCHAHIN nos contratos diretos de GESTÃO DE CONSTRUÇÃO com as FRETADORAS 'OFFSHORE'".*

"Contratos de operação e reembolso "

- *"(...) na OPERAÇÃO de uma embarcação/plataforma de exploração de petróleo, há despesas que são inerentes à OPERAÇÃO (assumidas pela SCHAHIN, como por exemplo bens consumíveis) e há despesas que são de responsabilidade da FRETADORA OFFSHORE, como por exemplo certas manutenções (benfeitorias necessárias)".*

- *"Como a FRETADORA OFFSHORE não possui capacidade operacional, suas responsabilidades nesta fase também são assumidas pela SCHAHIN (OPERADORA) mediante contrato com o reembolso e pagamento da módica taxa de administração de 1% sobre os reembolsos".*

[...]

"Manutenção e docagem "

- *"(...) o PROJETO DE DOCAGEM é complexo e exige um trabalho intenso de planejamento e acompanhamento de riscos, o que uma empresa desprovida de capacidade operacional como as FRETADORAS OFFSHORE não teriam condições de executar. Por isso a SCHAHIN promove toda GESTÃO DO PROJETO DE DOCAGEM e as FRETADORAS OFFSHORE sequer são mencionadas na contratação ou gestão envolvendo as prestadoras de serviços de docagem.*

- *"Convém ressaltar que o PROJETO de DOCAGEM está sempre atrelado a questões de manutenção e reparos na plataforma/embarcação, mas tudo, em tese, tarefa do FRETADOR ou 'dono do equipamento".*

- *"Entretanto, foi confirmado que a SCHAHIN é a responsável pela contratação dos serviços de MANUTENÇÃO, DOCAGEM e REPAROS EM GERAL, além de comandar diretamente as atividades junto às empresas contratadas e também efetua os pagamentos conforme os extratos bancários*

apresentados em diligência fiscal nas referidas prestadoras de serviço".

- "Ou seja, mais uma constatação de que as FRETADORAS OFFSHORE não emanam qualquer ato de vontade, decisão ou execução propriamente dita".

[...]

Capítulo 6 do Relatório fiscal - Aspectos contábeis e os contratos

No capítulo 6, a fiscalização procura demonstrar, fundamentalmente a partir da análise de contratos de "gestão e reembolso" (ver tabela abaixo, extraída do item 6.3.1 do RF) e sua respectiva contabilização, que "SCHAHIN e FRETADORAS se fundem na mesma pessoa no contexto do projeto global".

TABELAS				
Contrato:, OPERADORA SCHAHIN e FEETADORA5 "OFFSHORE"				
Item do Relatório Fiscal	Tipu de contra tu	Data	I-dte	"OFFSHORE"
Item 5.4	GestSo e Reembolsei	17/01/2013	OPERAÇÃO	BAERFIELD
item s.4	GeStfO e ReembúISú	17/01/2013	OPERAÇÃO	SORATU
Item S.4	GeStfO e ReembúISa	17/01/2013	OPERAÇÃO	AIROSARU

- "De acordo com os contratos apresentados pela SCHAHIN (...), conforme exhaustivamente abordado no ITEM 5.4 - CONTRATOS DE OPERAÇÃO E REEMBOLSO, durante a OPERAÇÃO, a totalidade de custos e despesas a cargo da FRETADORA são desembolsados pela SCHAHIN, com posterior reembolso e incidência do percentual de 1% dos reembolsos corresponde à receita pela 'prestação de serviços' da SCHAHIN".

[...]

"O contribuinte SCHAHIN além de não se interessar em receber sua receita de taxa de administração de 1% sobre os reembolsos (o que já denotaria uma anormalidade), muito mais impressionante do que isso, não se prontifica a receber o reembolso, ou seja, assume o custo/despesa de terceiros (FRETADORAS) em montantes elevadíssimos sem exigir o reembolso contratualmente pactuado".

[...]

"IMPROPRIEDADE TÉCNICA NOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS - O contribuinte SCHAHIN ressalta em resposta ao TIF07 em 19/08/2014 que lança todos os custos e despesas indiscriminadamente, sejam referentes à AFRETAMENTO, seja à OPERAÇÃO.

- "CONFUSOS CONTROLES INTERNOS DA SCHAHIN - A SCHAHIN revela ainda que, para o devido REEMBOLSO, credita o custo/despesa (em espécie de estorno) e debita uma conta do ATIVO CONTAS A RECEBER. Não fosse apenas a impropriedade técnica já que não são custos ou despesas da SCHAHIN, ainda há nova confusão nos centros de custos ao não discernir exatamente qual o FRETADOR, misturando diversos em centros de custo iguais conforme se nota nas figuras abaixo

para SORATU e BAERFIELD conforme tabela de reembolsos anexada em resposta da SCHAHIN na Figura IX-281 e Figura IX-282".

[...]

Em resumo: "A SCHAHIN não sabe discriminar CUSTOS e DESPESAS a cargo das FRETADORAS OFFSHORE dos seus custos e despesas".

Capítulo 7 do Relatório fiscal - Confusão na responsabilidade civil extra-contratual

No presente capítulo, a fiscalização apresenta análise realizada quanto aos contratos de seguro das embarcações e plataformas, de maneira a evidenciar a atuação direta da Schahin (e nunca das fretadoras offshore) na contratação das apólices, desde a fase pré-operacional do projeto.

- "Foram diligenciadas as seguradoras das embarcações e plataformas com a finalidade de se apurar informações sobre o objeto segurado, condições do contrato e a relação entre FRETADORAS OFFSHORE e OPERADOR (SCHAHIN)".

- "A SCHAHIN ENGENHARIA S.A. no contexto da contratação da Tabela IX-1 acima, efetiva a contratação ORIGINÁRIA perante TOKIO MARINE SEGURADORA de praticamente todas as embarcações/plataformas objeto dos contratos com a PETROBRAS conforme a Coluna Objeto segurado da tabela da apólice 20.34.100032. Sequencialmente são promovidos os ENDOSSOS às FRETADORAS OFFSHORE pela parte que lhes cabe. supostamente a parte do AFRETAMENTO no rateio durante a OPERAÇÃO".

- "Não há motivos para a SCHAHIN constar como cossegurada antes da OPERAÇÃO. Durante a CONSTRUÇÃO, COMISSONAMENTO, TRANSPORTE, ACEITAÇÃO E HOMOLOGAÇÃO da embarcação/plataforma, medidas pré-operacionais. O PREMIO do seguro deveria ser obrigação tão somente da FRETADORA OFFSHORE, formalmente dona das plataformas (...)"

- "Em suma, o ordinário seria o seguro originariamente proposto pelo dono "formal" do navio (FRETADORA OFFSHORE) para que posteriormente sejam feitos os devidos endossos para rateio da parte que cabe ao OPERADOR SCHAHIN em função da própria ordem natural, cronológica do projeto globalmente analisado".

- "Nem isso a FRETADORA é capaz de promover, comprovando a total iniciativa por parte da SCHAHIN na condução de tudo, até mesmo do seguro da embarcação/plataforma". [...]

Capítulo 8 do Relatório fiscal - Unidade de interesses de ordem processual

O capítulo 8 tem por objeto a apresentação de um litígio decorrente da execução na Corte Distrital de Nova Iorque de sentença arbitral formada e decidida contra os executados, mas

não cumprida pela SCHAHIN e FRETADORAS OFFSHORE. Os executados são: SCHAHIN HOLDING S.A., SCHAHIN ENGENHARIA S.A., SEA BISCUIT INTERNATIONAL INC., BLACK GOLD DRILLING LLC, BAERFIELD DRILLING LLC E SORATU DRILLING LLC. O exequente é o estaleiro chinês CIMC RAFFLES OFFSHORE LIMITED c YANTAI CIMC RAFFLES OFFSHORE LIMITED.

Segundo a fiscalização, as declarações da SCHAHIN no processo jurisdicional na Corte Distrital de Nova Iorque ocorreram independentemente de intimação em diligência fiscal. Assim, "revelam muita informação narrativa dos reais procedimentos adotados e do verdadeiro papel desempenhado pela SCHAHIN, os quais foram omitidos e até dissimulados em respostas às diligências fiscais instauradas para apuração tributária", como se vê a seguir:

"Especificamente, na Corte Distrital de Nova Iorque, a SCHAHIN revela detalhes do funcionamento do fluxo financeiro e interligação de contas bancárias que jamais revelaria no âmbito de intimação de diligência fiscal".

"São duas as principais revelações que podem ser extraídas do processo litigioso entre a parte exequenda CIMC RAFFLES (estaleiro construtor da SS PANTANAL e SS AMAZÔNIA) e a parte executada: SCHAHIN HOLDING S.A., SCHAHIN ENGENHARIA S.A., SEA BISCUIT INTERNATIONAL INC (HOLDING das FRETADORAS BAERFIELD e SORATU), BLACK GOLD DRILLING LLC (subsidiária integral da SEA BISCUIT), BAERFIELD DRILLING LLC e SORATU DRILLING LLC (FRETADORAS "OFFSHORE")":

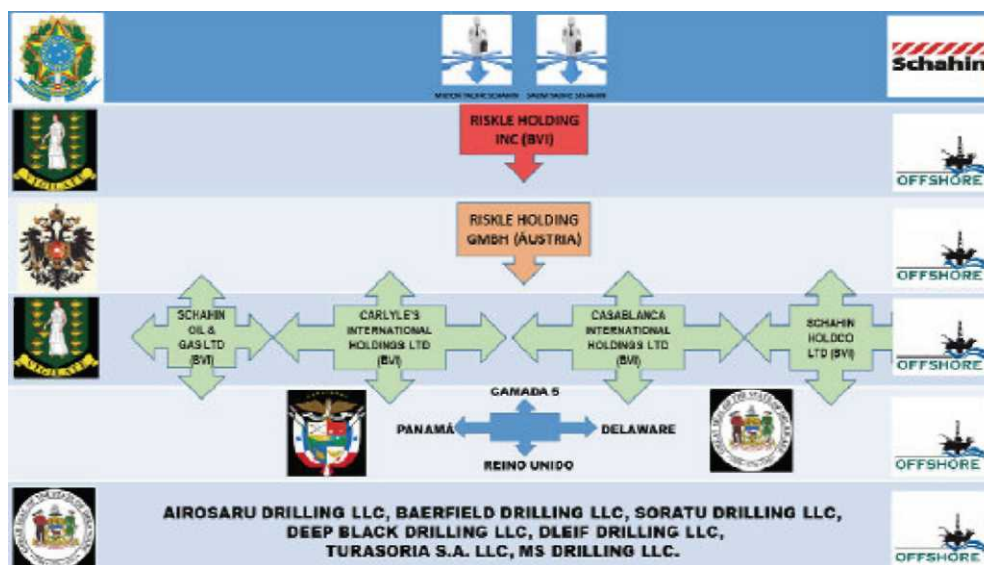
- Os fluxos financeiros para as contas do PROJETO GLOBAL são compostos de receitas ONSHORE e OFFSHORE, ou seja, receitas provenientes dos contratos com a PETROBRAS de AFRETAMENTO e OPERAÇÃO. Ou seja, há DECLARADA confusão entre os contratos agora quanto ao resultado, a destinação das receitas. Percebe-se então que os contratos confundem-se na questão meramente formal, na questão patrimonial das garantias, na execução, na destinação do resultado e, posteriormente (CAPÍTULO 9), encerraremos com a confusão societária.*
- As contas bancárias que recebem os fluxos financeiros de vários projetos de diferentes plataformas/embarcações também são INDISSOCIÁVEIS, tanto é verídica a informação, que o banco DEUTSCHE BANK acabou por bloquear todas as contas bancárias relacionadas ao GRUPO SCHAHIN, tendo por consequência a inviabilização da utilização de outros projetos relacionados a outras embarcações, principalmente SC LANCER, CERRADO, SERTÃO e VITÓRIA 10.000 que também utilizam a mesma sistemática, a da confusão financeira e bancária de mistura de recebimentos e pagamentos provenientes de contratos de FRETADORAS e OPERADORAS das plataformas com a PETROBRAS.*

Capítulo 9 do Relatório fiscal - Comprovação da unidade societária da SCHAHIN e fretadoras offshore

[...]

As conclusões estão sintetizadas no quadro juntado ao item 9.23.4 do RF, que reproduz a seguir:

COMPOSIÇÃO SOCIETÁRIA E SEUS NÍVEIS - "OFFSHORE"



[...]

- "O CAPÍTULO 9 é decisivo na comprovação de que todas as conclusões dos CAPÍTULOS anteriores só podem ser plenamente justificadas com a unidade societária. O destino comum dos recursos expatriados na forma de receita auferida pelas FRETADORAS OFFSHORE de forma desproporcional em relação à OPERAÇÃO é o GRUPO SCHAHIN, na figura última de seus sócios MILTON TAUFIC SCHAHIN e SALIM TAUFIC SCHAHIN".

- "O CAPÍTULO 9 é decorrência insuperável de que a unidade é também societária e não só negocial. Não existem diferentes pessoas jurídicas exercendo a livre iniciativa no mercado, todas disputando a contratação digna no regime administrativo da licitação. De fato:

- Os serviços de afretamento e operação são efetivamente prestados à PETROBRAS, mas não com a 'roupagem' que se pretende ostentar.
- Existem pagamentos, recebimentos e reembolsos simulados.
- Existe formalmente a discriminação entre as receitas das FRETADORAS e receitas da SCHAHIN, mas fato é que tudo é desenvolvido pela SCHAHIN e PETROBRAS para que a parte majoritária do faturamento do PROJETO GLOBAL (AFRETAMENTO + OPERAÇÃO) seja expatriada para Paraíso Fiscal, concentrando na operação brasileira (SCHAHIN) os custos e despesas de todo o projeto e a mínima partição de receita

(aproximadamente 10%), suficiente para operar em prejuízo controlado, sem tributação sobre o resultado no Brasil" (...).

Capítulo 10 do Relatório fiscal - Do interesse jurídico comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal

- *"A operação da SCHAHIN com a PETROBRAS, isoladamente, não se justifica. Não há propósito negocial em operar com prejuízo durante 4 anos consecutivos e no acumulado de 6 anos, sendo que nos anos de 2012 e 2013, há a maximização das receitas com a plena operação das plataformas e embarcações operadas pela SCHAHIN ENGENHARIA. Mas o fato é que o GRUPO SCHAHIN opera PREJUÍZOS em solo brasileiro porque a tributação lhe favorece neste cenário, daí a concentração de custos e despesas desembolsados na operação brasileira atrelada à desproporcional receita auferida com a OPERAÇÃO em detrimento do AFRETAMENTO.*

Mas o FRETAMENTO das OFFSHORE é confortavelmente LUCRATIVA em Paraíso Fiscal, com tributação francamente favorecida. Este o motivo pelo qual é imprescindível que as licitações sejam vencidas e os contratos celebrados justamente aos pares: SCHAHIN E SUA OFFSHORE. Na realidade, o interesse jurídico é uno entre o GRUPO SCHAHIN e OFFSHORE".

- *"A questão da liquidez é resolvida também por meio do PROJETO GLOBAL e seus financiadores brasileiros e internacionais: empréstimos para capital de giro no Brasil são posteriormente 'novados' para contratos entre sujeitos no exterior (bancos brasileiros instalam sucursais em Paraísos Fiscais - 'branch' que acabam por inserir seus créditos nos financiamentos estruturados juntamente com sindicato de bancos e o grupo brasileiro cede a dívida para as OFFSHORE) para lá serem saldadas por meio de recursos de pagamentos da PETROBRAS às OFFSHORE".*

- *Junto ao item 10.2.3 e seguintes, a fiscalização apresenta a descrição de um caso concreto, em que é evidenciada a participação das pessoas jurídicas SCHAHIN HOLDINGS S/A e S2 PARTICIPAÇÕES LTDA. na 'articulação do movimento financeiro' por meio do qual pessoas jurídicas offshore assumem dívidas do grupo SCHAHIN, originalmente contratadas no Brasil, para suprimento de capital de giro das empresas do grupo, viabilizando a liquidação dos empréstimos no exterior, com recursos destinados às fretadoras offshore.*

"(...) não obstante o exemplo concreto tenha se dado com o CREDOR ITAÚ BBA S/A -NASSAU BRANCH, outros bancos atuaram no mesmo sentido: fomentar operações no Brasil a pessoas jurídicas do GRUPO SCHAHIN, mormente SCHAHIN HOLDING S/A e S2 PARTICIPAÇÕES LTDA, transferir tais CRÉDITOS a filiais em Paraísos Fiscais (Nassau) e aceitar a mutação subjetiva da parte devedora para recebimento proveniente de contas nestes Paraísos".

Em resumo, tem-se que "(...) os reais e finais beneficiários do PROJETO GLOBAL são os partícipes sociais que, neste caso, são também os administradores, aqueles que possuem o total poder de gestão, direção, controle e decisão. Este o interesse jurídico considerado o núcleo duro: INTERESSE SOCIETÁRIO E ADMINISTRATIVO".

"(...) além da unicidade na questão societária, MILTON TAUFIC SCHAHIN e SALIM TAUFIC SCHAHIN são invariavelmente FIADORES em muitos FINANCIAMENTOS ESTRUTURADOS viabilizadores das atividades de FRETAMENTO das 'OFFSHORE'. Este o interesse jurídico conseqüente do anterior: INTERESSE CONTRATUAL- OBRIGACIONAL.

A devedora principal apresentou, tempestivamente, impugnação aos Autos de Infração em 14/07/2015 (fls. 1.388/1.744 e complemento às fls. 1.869/1.877). Argumenta, em resumo, que:

1.1) Questões preliminares

- a autuação configura-se como "passível de nulidade em função da atipicidade da conduta atribuída à Impugnante (omissão de receitas) e também pela ausência de diploma legal que a fundamente". Aduz que as receitas que a autoridade fazendária pretende transferir das fretadoras estrangeiras à fiscalizada dizem respeito a locação de embarcações/plataformas, sendo pois equivocada classificá-las como "receita de vendas e serviços", tal como levado a efeito na autuação.

- "não existiu a expedição de nenhum Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) visando proceder fiscalização das Fretadoras Estrangeiras com o que seria possível oportuniza-las em demonstrar sua existência legal e total regularidade". Tal ofensa ao exercício do contraditório e ampla defesa "eiva a pretensão de nulidade insanável".

- "o erro na indicação do sujeito passivo é evidente". "(...) "se houve algum planejamento tributário, este não foi arquitetado pela Impugnante, mas sim pelo órgão licitante na elaboração da modelagem contratual imposta por licitação".

- "(...) considerando o envolvimento da Petrobras diante do quanto enfatizado pelo agente fiscal, necessário se faz oitiva para que o Presidente da Comissão de Licitações - Concorrência Internacional, que assim o era na época dos fatos, se faça presente para esclarecer todos os pontos colocados em dúvida pela fiscalização, especialmente no que tange a regularidade daquelas em que a Impugnante sagrou-se vencedora nos certames. A negativa da adoção deste procedimento caracterizará cerceamento ao direito de ampla defesa, contraditório e a busca da verdade material, asseverando aqui que esta oitiva é de suma importância para o deslinde até porque, evidenciará ainda mais toda sistemática e critérios de contratação".

- a fiscalização juntou as autos documentos em língua estrangeira, sem que tenham sido vertidos para o vernáculo pátrio. "A juntada evidencia claro cerceamento de defesa e impede o exercício da ampla defesa e do contraditório".

- "(...) a forma como apresentados os documentos evidenciam a intenção de tumultuar o processo e dificultar a defesa, ficando patente que a forma como se apresentam os documentos caracteriza cerceamento de defesa, vez que é praticamente impossível o exercício da ampla defesa e do contraditório porque não se conhece e identifica com precisão

os documentos que embasaram as indigitadas constituições dos créditos tributários formalizados nos autos de infração".

- a fiscalização "(...) relaciona documentos emitidos em 2007 e 2008, período já contemplado pela decadência e que sequer deveria ter sido referido no relatório fiscal por não guardar qualquer vinculação com os pretensos créditos tributários exigidos". (...) "Aqui certamente os I. Julgadores entenderão e determinarão a nulidade dos autos de infração ou, se este não for o entendimento, que se determine então os devidos desentranhamentos dos elementos juntados e estranhos e que não guardam relação com os períodos e nem com os supostos créditos tributários, como é o caso contido neste tópico".

- houve incorreção no tratamento relativo ao aspecto temporal da obrigação tributária, seja quanto ao IRPJ/CSLL, seja quanto às contribuições para o PIS e COFINS. Conforme disposto no art. 409 do RIR/99 e arts. 2º e 7º da Lei nº 9.718/1998, a tributação das receitas derivadas de contratos formalizados com a Petrobras poderia ocorrer pelo regime de caixa ou competência, a critério da contribuinte. No caso concreto, a fiscalização entendeu que a fiscalizada havia optado por diferir a tributação até a data do pagamento (regime de caixa), o que não ocorreu de fato. Como decorrência, tem-se que não houve o devido reconhecimento da decadência quanto aos fatos geradores derivados de faturas emitidas de 2007 a 2009, conforme quadro juntado ao item IV.7 da impugnação.

- o fisco não poderia, por mera presunção, efetuar a transferência apenas de faturamento desconsiderando os custos e de despesas, procedimento este que ofende os mais mezinhos princípios não só de direito, mas também contábeis.

- a fiscalização "não trouxe aos autos qualquer elemento proveniente de levantamento derivado de cruzamento de despesas registradas versus despesas reembolsadas que identifique com clareza os custos e/ou despesas, que afirma, foram assumidos pela Impugnante e não foram repassados para as Fretadoras". Defende que o ônus da prova da espécie é da autoridade fazendária, de maneira que as considerações firmadas pelo agente fiscal devem ser desconsideradas.

- que o prazo de 30 dias é insuficiente para o exercício do seu direito defesa, de vez que "o procedimento fiscal precedente à Ação Fiscal teve mais de dois anos duração, possuindo mais de 90.000 (noventa mil) páginas, sendo apenas o relatório fiscal composto de quase 1.000 (mil) páginas". Requer, pois, a realização de (i) perícia independente e (ii) depoimento das pessoas envolvidas (Petrobras, Bancos, aquelas ouvidas em diligência fiscal), pois todas as provas coligidas no Procedimento Fiscal foram unilateral, inquisitivas, tomadas pelo Sr. Fiscal, de forma unilateral, sem o crivo do contraditório e da ampla defesa"; e (iii) a apresentação de "prova pericial, testemunhal e documental durante a fase instrutória, e antes da tomada de decisão, como medida de direito".

1.2) Do mérito

Inexistência de planejamento tributário.

- "a estrutura/modelo operacional adotado pela Impugnante decorre de prática comum às empresas do setor de Óleo e Gás e, principalmente das regras previstas nos convites de licitação internacional da Petrobras, nos termos do Decreto nº 2.745/98 e das condições dos contratos. Ou seja, nem a Impugnante e nem mesmo as empresas estrangeiras (Fretadoras) que corresponderia ao afretamento (e, igualmente, o percentual do valor do

contrato de prestação de serviços), posto que a estrutura/modelo operacional foi previamente e integralmente definida em edital de licitação da Petrobras.

- ao impor a segregação do afretamento em dois contratos, a Petrobras ratifica a tese de que afretamento não é prestação de serviço e que o fornecimento de equipamentos/embarcações/unidades, não integra a atividade de prestação de serviços".

- "(...) a Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis - ANP (órgão regulador das atividades que integram a indústria do petróleo e gás natural vinculada ao Ministério de Minas e Energia), no Ofício nº 143/2014/GAB-ANP, em resposta (doc. anexo) ao Requerimento de Informações nº 825/14 da Comissão Parlamentar Mista de Inquérito - CPMI da Petrobras no Senado Federal, instituída para investigar irregularidades envolvendo a Petrobras, atesta a normalidade da estrutura/modelo operacional em questão (...)".

- "(...) referidas informações sustentam a possibilidade de os contratos de afretamento serem firmados fora do Brasil, em decorrência de autorização legal, definida em regime aduaneiro especial, especialmente destinado ao setor de Óleo e Gás, nos termos do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) e aplicado de acordo com o estabelecido na Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.415/2013".

- "Esse modelo de contratação bipartida (contrato de afretamento e contrato de prestação de serviços) foi também chancelado pelo Ministério da Fazenda, por suas Secretarias de Acompanhamento Econômico e Direito Econômico - CADE, no Parecer Técnico nº 06711/2010/RJ, ao analisar o Ato de Concentração nº 08012.006690/2010-63 (...). A modelagem contratual utilizada para segregação das atividades das empresas (afretamento e prestação de serviços) foi também legitimada pela Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta COSIT 225/2014 (...)"

- "(...) a Lei nº 13.043/14, que alterou o art. 1º da Lei nº 9.481/97, normatizou a possibilidade de contratação segregada e simultânea de afretamento e de prestação de serviços relacionados à prospecção e exploração de petróleo e gás natural, celebrados, inclusive, entre pessoas jurídicas vinculadas (...)"

Constituição de SPEs para viabilização do Project Finance - Essencialidade do percentual de 90% para as receitas do contrato de afretamento para remuneração da construção das embarcações/unidades e pagamentos dos financiamentos de longo prazo.

- A impugnante vale-se de informações prestadas pelo Presidente do BNDES, Luciano Coutinho, à CPMI da Petrobras na Câmara dos Deputados, sobre as operações de afretamento e de *project finance*, com o intuito de registrar que inexistem no caso concreto as alegadas "operações anormais" mencionadas pelo agente fiscal, "visto que a criação das empresas (Fretadoras) na forma de Sociedade de Propósito Específico - SPE no exterior, não é uma estrutura anormal (mera contas bancárias) e fora da prática de mercado, e sim bastante freqüente no sistema de financiamento internacional, que permite a estruturação financeira na qual o projeto em si garante o financiamento da construção das embarcações/unidades e não o balanço dos empreendedores".

Inexistência de artificialidade nos preços dos contratos de afretamento e de prestação de serviços

- "No que tange à fantasiosa tese do agente fiscal, de que houve artificialidade na determinação dos preços dos contratos de afretamento e de prestação de

serviços, a mesma não pode prosperar porquanto os percentuais relativos a cada contrato são estipulados no Convite Internacional de licitação, e estabelecidos previamente pela Petrobras, levando-se em conta a importância de cada contrato no contexto da operação global (...).

- "(...) se verifica a total proporção entre o custo da embarcação e o valor do afretamento, pois o valor da embarcação é excessivamente superior ao preço do serviço de operação da embarcação".

- "O agente fiscal não prova que os preços atribuídos aos contratos de afretamento não observaram as condições de mercado, pautando-se em meras presunções, razão pela qual não se poderia concluir que os valores devidos pela prestação dos serviços estariam sendo dissimuladamente remetidos para Paraísos Fiscais para lesar o Fisco".

- "Neste sentido, inclusive, há previsão legal no § 22 do art. 106 da Lei nº 13.043/14, definindo, expressamente, os percentuais máximos das parcelas relativas aos contratos de afretamento consoante a natureza da embarcação afretada, legitimando as proporções contratualmente estabelecidas, mesmo quando houver vinculação entre as pessoas jurídicas afretadora estrangeira e prestadora de serviços nacional".

Da interpretação sistemática do artigo 77 da lei nº 12.973/2014

- "(...) o artigo 77 da Lei 12.973/2014 dispensa a pessoa jurídica domiciliada no Brasil de incluir na base de cálculo do IRPJ e da CSLL a parcela do lucro de controladas ou coligadas no exterior relativa às atividades de afretamento". "Assim, não cabe, ao agente fiscal pretender tributar as receitas relativas às atividades de afretamento por acaso no Brasil, em assim o fazendo atuou *contra legem*".

Dos contratos coligados

- "(...) os indícios apontados pelo agente fiscal para concluir que no caso haveria um único contrato de prestação de serviços, que abarcaria o afretamento das embarcações, denota apenas a existência de contratos coligados, união de contratos com dependência recíproca necessária, amplamente conhecido pela doutrina e que nada tem de ilegal como tenta fazer crer o agente fiscal. Mesmo na hipótese de que os dois contratos fossem celebrados com as empresas estrangeiras (Fretadoras Estrangeiras), ainda assim tratar-se-ia de dois contratos distintos formalizados em um único instrumento, ou contratos coligados, sendo um de prestação de serviços e outro de afretamento.

- "Assim, não é possível a desconconsideração pelo agente fiscal da forma e substância dos contratos firmados com a Petrobras, a fim de alterar os respectivos conteúdos materiais previstos no direito privado, transmudando a natureza dos contratos de afretamento em contrato de prestação de serviços, visto que a liberdade do Fisco ao interpretar os fatos é vinculada à lei e sua discricionariedade não pode ultrapassar os alcances dos conceitos de direito privado, interferindo na autonomia privada da Impugnante, conforme previsto nos arts. 170 da CF/88 e 109 e 110 do CTN".

Da inconsistência da acusação fiscal quanto à ausência de propósito comercial

A autuada defende que o Fisco somente poderá desconconsiderar uma operação realizada pelo contribuinte quando não houver comprovação da existência do motivo e da

finalidade (propósito negocial) para a realização de atos. No caso concreto, "a sintonia das operações realizadas pela Impugnante, é facilmente observada vez que possibilitou (i) a apresentação de proposta com o menor preço na licitação na modalidade Convite Internacional; (ii) a sua classificação no certame licitatório tipo melhor preço; (iii) construção das embarcações com menor custo de financiamento; e, (iv) o fornecimento das embarcações; (v) cumprimento dos contratos firmados com a Petrobras".

Da inconsistência da acusação fiscal quanto ao artigo 116 do CTN

- argumenta que o artigo 116 do CTN é inaplicável ao caso em tela, simplesmente em decorrência da não edição da Lei ordinária regulamentando os procedimentos relativos à desconsideração de negócios ou atos jurídicos, bem como porque o ato de desconsideração não poderia integrar o próprio ato de lavratura dos autos de infração combatidos, por se tratar de pré-requisito para a lavratura do auto de infração.

1.2.2 Da estrutura societária das fretadoras estrangeiras e das operadoras nacionais, e demais aspectos legais

Considerações iniciais

- "(...) tanto a Impugnante quanto as Fretadoras Estrangeiras se constituem em partícipes de um mesmo grupo de sociedades, sem, entretanto, relação de controle ou coligação entre elas". (...) Importante frisar que tal informação não foi "sonegada" da fiscalização, como infere o relatório fiscal, apenas não foi propriamente requisitada pelo fiscal responsável".

- "Ainda que ligadas, vez que impossível se prestar os serviços de Operação sem a existência da correspondente embarcação/unidade, tais atividades são distintas entre si, com responsabilidades, obrigações e direitos diferentes, de modo que a sua execução cabe perfeitamente a sociedades próprias e especializadas em cada qual dos casos". (...) Neste sentido, a opção do grupo ao qual pertence a Impugnante foi de confiar a esta as atividades de Operação, dada a sua expertise, recursos materiais e humanos, conhecimentos e demais características, enquanto às Fretadoras Estrangeiras foi determinada a propriedade das embarcações/unidades, com todos os seus ônus e bônus, para a conseqüente atividade de Afretamento para a Petrobras".

- A própria legislação pátria busca incentivar a prática de afretamento das embarcações/unidades de sociedades estrangeiras, tal como o perpetrado pelo grupo de sociedades ao qual pertence a Impugnante.

Da abusiva desconsideração das fretadoras estrangeiras

- "Adjudica-se o agente fiscal o poder de desconstituir e desconsiderar a existência das Fretadoras Estrangeiras, tratando-as por ficção jurídica imaginadas unicamente para fins de receber a contraprestação pelo Afretamento em domicílio distinto daquele da Impugnante, em nome desta, permitindo assim a desoneração tributária sobre tais receitas, pugnando, pois, pela consideração de toda esta receita como receita tributável da Impugnante".

Da desconsideração da personalidade jurídica e sua inaplicabilidade

- "(...) uma vez que há toda uma legislação de suporte da estruturação societária do grupo de sociedades ao qual pertence a Impugnante, não há que se falar em uso errado, excessivo ou injusto da personalidade jurídica das Fretadoras Estrangeiras.

Da inocorrência de confusão patrimonial

- "Não há, como quer fazer crer o agente fiscal, qualquer Unidade em nome dos Srs. Milton Taufic Schahin e Salim Taufic Schahin, cabendo às Fretadoras Estrangeiras a integral propriedade das Unidades, tudo dentro da estruturação societária do grupo de sociedades ao qual pertence a Impugnante, de forma legal e legítima.

Da inocorrência de confusão na execução do contrato

- "Uma vez finalizada a construção da Unidade, sendo esta colocada à disposição da Operadora, à Fretadora não cabe qualquer outra atividade técnica ou operacional, restando apenas a administração financeira dos recebimentos pertinentes. E tal administração financeira pode perfeitamente ser realizada por outras sociedades de seu grupo econômico, não restando razão para que a Fretadora disponha de funcionários ou instalações físicas!"

- "o trabalho técnico-operacional cabe inteiramente à Operadora, no caso, a Impugnante, que sim, deve manter corpo de funcionários aptos a prestarem contínua e diligentemente os serviços para os quais a Operadora foi contratada".

- "(...) a alegação debochada do agente fiscal, dando conta que as Fretadoras nem sequer são capazes de promover a contratação de seguros, "demonstrando a total necessidade de iniciativa por parte da Schahin (a Impugnante) na condução de tudo, até mesmo do seguro da embarcação/plataforma (a Unidade), de propriedade alheia e antes de qualquer relação de Operação da plataforma" é contraditada pelo próprio, que compila em quadro informativo (Tabela IX-32) seguros de vultosa monta cuja contratação se deu, exatamente, por Fretadoras Estrangeiras, nominalmente BAERFIELD DRILLING LLC, AIROSARU DRILLING LLC, DLEIF DRILLING LLC. Coincidentemente, são estas três Fretadoras Estrangeiras que constam como proprietárias de embarcações/unidades nos documentos carreados pelo próprio agente fiscal ao Relatório Fiscal em debate!"

1.2.3 Ilegalidade e nulidade dos lançamentos - considerações sobre o REPETRO

- "Exatamente o que foi desconsiderado por completo pelo agente fiscal autuante, já que esse passa ao largo e não reconhece, não sabemos se de má-fé ou por absoluta ignorância, o regime Especial do REPETRO e a Admissão Temporária nele previsto".

- a fiscalização apoiou sua acusação em presunção, de que as receitas dos contratos de afretamento com a Petrobras são receitas operacionais da SCHAHIN ENGENHARIA, e, por consequência, caracterizadoras de omissão de receita, mas sem correlação natural lógica, racional e legal que permita tal conclusão, restam infirmadas todas as ilações e suposições levantadas pela construção fiscal, havendo de ser julgada absolutamente improcedente a ação fiscal, como passaremos a pontuar especificamente".

As características do REPETRO convalidam os atos praticados pela impugnante.

- "[...] para que uma empresa goze e seja outorgada ao REPETRO, deve passar por procedimentos e atendimentos de um sem numero de regras, fiscais, comerciais, civis, aduaneiras, precedido de licitação internacional. Exatamente o que a Impugnante fez, atendendo com rigor a legislação referida, cujo arcabouço desemboca em vários órgãos regulatórios, como, Agência Nacional do Petróleo e Gás, Tribunal de Contas da União, Receita Federal do Brasil com competência para outorga do REPETRO, autoridade aduaneira da

Receita Federal do Brasil com competência para deferir as Admissões Temporárias no REPETRO".

Da correção e legalidade dos atos e negócios jurídicos firmados com a PETROBRAS

- "(...) sendo as Fretadoras donas dos navios, casco nu, mera locadoras do bem a ser afretado, locação de coisa móvel, não se exige tenha grande estrutura e asseclas de empregados, demandando-se apenas sua existência segundo as Leis estrangeiras e ser proprietária das embarcações".

- "(...) Esse contexto negocial, operacional, societário e contratual permite presunção da prática de fraude? (...) Não. E a explicação é muito simples, pois decorre da Política Fiscal adotada pelo Governo brasileiro. Esse, exercendo sua soberania, criou regras jurídicas capazes de permitir a exploração da atividade de Petróleo e Gás em solo nacional, em ambiente de competitividade concorrencial e comercial frente aos conglomerados estrangeiros, os quais, poderiam afretar as embarcações no REPETRO e ainda usar a isenção da alíquota zero".

- "Toda engenharia que venha a ser feita pelas Fretadoras Estrangeiras, com garantia de Operadores, dá-se com base nas Leis encimadas, em razão da impossibilidade de que se construam e afretem embarcações em solo nacional. Nem mais, nem menos. Qualquer hipótese em contrário, de que tais operações seja prática de fraude, é acusação leviana e mendaz".

- "Percebe-se, pois, a total incongruência e deficiência do trabalho fiscal, que pretende fossem as operações de Afretamento em Admissão Temporária do REPETRO, realizadas unicamente em solo brasileiro, ao tentar cancelar a absurda tese da Omissão de Receitas da Impugnante".

Incompetência da autoridade lançadora para desconsiderar o REPETRO

- "O ato de lançamento desta Ação Fiscal é nulo de pleno direito, posto praticado por sujeito incompetente, no que atina à desconsideração do Regime do REPETRO e o Afretamento dos bens em Admissão Temporária". (...) Face às razões alinhavadas, prova-se a absoluta nulidade do ato de lançamento desconsiderando Regime Aduaneiro próprio, há ser reconhecido *ex officio*. Desde já requerido.

1.2.4 Inexistência de conduta caracterizadora de crime ou contravenção

Inexistência de fraude à licitação

- "[...] entendeu [a fiscalização] que pelo fato da Fretadora Estrangeira ter vencido o certame, figurando a empresa Schahin Engenharia como prestadora de serviço, em contratos aos pares, teriam incorrido em fraude ao certame. Entretanto, para chegar a tal conclusão, sequer analisa a validade e legalidade no atendimento dos requisitos do certame e dos termos dos contratos dele originado, os quais indubitavelmente foram submetidos aos requisitos da legislação de regência do processo licitatório da Petrobras, mas também amplamente aceitos e validados pela Secretaria de Direito Econômico do Ministério da Fazenda e pela Agência Nacional do Petróleo (ANP)".

"[...] o agente fiscal pressupõe a existência de fraude à licitação internacional, porém não se atenta para o fato de que procedimento se deu em completa conformidade com o que determina o Convite Internacional sendo que tais contratos de prestação de serviço e

afretamento são elaborados também nas exatas determinações elaboradas pela licitante Petrobras, ou seja, atendem os requisitos impostos pelo próprio convite".

Inexistência de conluio

"[...] a impugnante atuou sempre no exercício de um direito reconhecido pela Administração Pública, o que afasta cabalmente a incidência em fraude ou fato ilícito. Não obstante, sequer constam nos autos subsídios que indiquem qualquer ajuste, combinação, acordo, concerto entre si ou pacto entre as partes! O que a autoridade fiscal autuante fez, indevidamente, foi desconsiderar todo o emaranhado legal ao qual a Impugnante atendeu, aduzindo a existência de conluio entre os agentes, mas sem qualquer elemento concreto. Deveria, ao menos, ter apontado através de provas idôneas uma verdadeira trama operada entre as partes, o que, de fato, não ocorreu!"

Inexistência de organização criminosa e outras figuras penais apontadas no relatório fiscal

"É um completo contrassenso a articulação concebida pela autoridade fiscalizadora, dando a entender pela existência de uma organização criminosa ou associação criminosa, sugerindo, ainda, a prática de lavagem de dinheiro. Frisa-se, primeiramente, que há um descompasso e confusão por parte do fiscal a respeito de figuras completamente distintas, quais sejam organização criminosa e associação criminosa. Em segundo, tem-se que o mesmo tão somente lança mão de tais entendimentos, completamente ao léu, primeiro falando em associação, depois em organização criminosa, sem o mínimo embasamento e lastro probatório, com nítido intuito de conferir gravidade aos fatos".

"No caso em discussão, a origem licita dos valores que se afirma branqueados, implica o reconhecimento da falta de justa causa para a imputação, que não se cerca de seus elementos típicos essenciais: origem ilícita do valor proveniente de crime, a teor do disposto no artigo 1º, da Lei nº 9.613/98".

1.2.5 Da multa qualificada

- "De posse dos conceitos quanto à relação tributária sancionadora e as condutas infracionais dos artigos 71, 72 e 73 encimados, tem-se clara prova de que não há qualquer condição de se manter a multa qualificada pela prática de condutas dolosas, fraudulentas, conluiadas e sonegadas contra os Impugnantes, levando em conta a operação questionada e imputada de fraudulenta, no dizer da romancista ação fiscal. Em verdade, a conduta dos Impugnantes foi uma só, no sentido de cumprir regras e normas cogentes, no que tange à execução de contratos de Óleo e Gás, cujo bastião é erigido e desempenhado pelo próprio Poder Público".

"[...] o trabalho fiscal fez muita ilação, mas nada provou. Assim, não basta a mera transcrição dos arts. 71, 72 e 73, da Lei 4.502/64, para que se tenha caracterizado sonegação, fraude e/ou conluio. Esses são figuras penais específicas que exigem a prática da conduta infratora imputada. Não se vê no trabalho fiscal qualquer referência às condutas individualizadas e específicas de cada um dos envolvidos, apenas menção genérica, objetiva, escuda na responsabilidade fiscal objetiva (art. 136 do CTN)".

1.2.6 Do embargo

Quanto a esse tópico, exige-se o cancelamento das penalidades imputadas por "imaginário e inexistente embaraço à fiscalização".

Também os solidários apresentaram defesas (fls. 1.747/2.190).

2.1 Dos argumentos em comum

As impugnações apresentadas pelas pessoas físicas e jurídicas classificadas como responsáveis solidários pela fiscalização compreendem um núcleo comum de argumentos, a saber:

- A descrição dos fatos levada a efeito pela fiscalização é extensa e confusa, prejudicando o exercício da defesa dos interessados.

- A autoridade fazendária é incompetente para formalizar o lançamento em face de eventual responsável tributário.

- Houve a juntada aos autos de documentos em língua estrangeira sem tradução juramentada.

- Inexistem provas concretas que justifiquem a inclusão dos interessados no pólo passivo da exigência a título de responsáveis tributários. Em particular, não há elementos que caracterizem atos praticados em "infração à lei" ou mesmo que justifiquem a remissão ao conceito de "interesse comum" de que trata o art. 124 do CTN.

- O conceito de "interesse comum", previsto no art. 124 do CTN, está associado à realização propriamente dita pelos partícipes da situação que constitui a hipótese de incidência tributária, e não pelo mero "interesse econômico" que tangencia essa situação, tal qual sugerido pela fiscalização. Assim sendo, a participação de uma pessoa jurídica em um grupo de sociedades não repercute, *de per si*, na hipótese de responsabilização de que trata o art. 124 do CTN.

- "A responsabilização pessoal dos sócios e administradores etc, é sabido, contudo, em atendimento e homenagem ao primado da segurança jurídica só é admissível após procedimento administrativo em que se comprove: (i) atuação dolosa; (ii) a identificação dos responsáveis pela prática do ilícito e (III) a demonstração cabal, inclusive, de que obtiveram vantagem pessoal com a inadimplência". Todavia, no caso concreto, "(...) não há prova alguma que justifique a inclusão do Impugnante na condição de responsável solidário. O que há, são cópias de imagens de inúmeros documentos [considerando apenas parte deles, pois a sua enorme maioria sequer pode ser considerada dada sua absoluta nulidade eis que ausentes as inevitáveis e obrigatórias traduções juramentadas, art. 22, § 1º, da Lei 9784/99] que nada mais demonstram que a prática de regulares atos de gestão praticados pelos então sócios e administradores na condução dos negócios reconhecidamente lícitos das pessoas jurídicas. Nada mais!"

- "Os atos de gestão praticados pelo Impugnantes jamais extrapolaram quaisquer dos poderes que detinham, tampouco infringiram a legislação tributária de regência, eis que ambos atuaram conforme modelo então imposto por ocasião da contratação!"

2.2 Aspectos específicos da impugnação apresentada por Fernando Schahin

"O Impugnante, ao contrário do que concluiu apressado e tendenciosamente a fiscalização, não figurou como "... administrador e mentor da estruturação financeira do

PROJETO GLOBAL da SCHAHIN, enquanto prestou serviços às empresas do Grupo Schahin. (...) O impugnante apesar de atuar como executivo contratado para estruturação dos financiamentos SEMPRE foi subordinado às deliberações dos acionistas controladores. Sempre se apresentou e atuou como tal para execução das decisões/determinações superiores".

"Parece ter impressionado a fiscalização o 'trecho' da afirmação do Sr. Gustavo Shinohara, transcrita às fls. 52, no sentido de que a representação de todas as empresas do grupo Schahin é exercida pelos sócios e diretores estatutários, inclusive aqueles relacionados à área financeira. Com a devida vênia e respeito à nobre função da auditoria fiscal, nesse ponto ela não guarda nenhuma seriedade com a finalidade proposta. Ora, (i) a tal declaração [trecho de] ocorreu em 10/11/2014, muito posterior ao período fiscalizado, em contexto que se desconhece, portanto, de plano, inócua; (ii) é óbvio que qualquer executivo [contratado, estatutário, etc...], seja financeiro, jurídico, administrativo, em algum momento e para algum propósito representa a pessoa jurídica da qual integra".

"E mais, a quase totalidade das procurações referidas anteriormente são datadas [sem efeitos retroativos] e, portanto, válidas para períodos posteriores aos dos fatos geradores objeto da fiscalização, ou seja, TODAS datadas de julho de 2014, quando o lançamento se refere aos anos de 2010 a 2013. Imprestáveis para o desiderato fiscal! Apenas a procuração referente à empresa Turasoria antecede o período fiscalizado, sendo que inexistente qualquer indício sequer que conduza a conclusão fiscal de que teria o Impugnante agido com excesso de poderes tampouco há qualquer apontamento ou descrição fática de conduta infracional à lei devida e expressamente individualizada".

2.3 Aspectos específicos da impugnação apresentada por Carlos Eduardo Schahin

- "(...) a quase totalidade das procurações que instruem o TSPS nº 05, são datadas de julho de 2014, quando o lançamento se refere aos anos de 2010 a 2013. Imprestáveis para o desiderato fiscal! Com exceção da procuração relativa à empresa Turasoria, outorgada em 2009, única que antecede os fatos geradores, de igual, de parte da fiscalização, não há qualquer indício sequer que o Impugnante agira contrariamente à lei ou com excesso de poderes aos atos constitutivos. Na verdade, o Impugnante nunca atuou como Procurador das empresas".

"Sobre a alegação de que o Impugnante foi sócio da DLEIF DRILLING LLC, juntamente com Fernando Schahin, afirmando às fls. 67 que ambos, em 06/01/2006, detinham 100% do capital social, cujo intuito é demonstrar que o Impugnante perpetrava atos decisórios como representante do Grupo SCHAHIN [Engenharia e Petróleo e Gás] e das fretadoras OFFSHORE que operacionalizam o projeto global — importante registrar que, no entanto, omite que o Impugnante há muito não figura como sócio da DLEIF, desde abril de 2008, conforme cópia da Ata de assembléia de retirada da sociedade acompanhada da tradução juramentada".

2.4 Aspectos específicos da impugnação apresentada por Kenji Otsuki

"(...) o Impugnante jamais fora sócio de quaisquer das empresas do Grupo Schahin, [especialmente e especificamente no período que envolve o lançamento lavrado contra as empresas do Grupo], sempre atuou como diretor contratado cuja atividade sempre foi exercida em caráter de subordinação aos sócios, limitado pelo modelo de negócio praticado pela contratante há décadas e regulamente aceito pelos órgãos de regulação".

-"(...) TODOS os documentos que instruem o TSPS nº 09, nada mais demonstram que o regular exercício do cargo do Impugnante".

2.5 Aspectos específicos das impugnações apresentadas por SCHAHIN HOLDING S/A e S2 PARTICIPAÇÕES LTDA.

- "A fiscalização (...) aponta que a impugnante teria engendrado um 'estratagema' financeiro para manter-se em permanente crise financeira para escapar à tributação diante de bases de cálculo negativas, de tal forma que o inconveniente de crise de liquidez se resolve com financiamento estruturado do projeto global e pagamentos 'expatriados' pela Petrobras às OFFSHORE. (...) nenhuma irregularidade se verifica na prática de cessão de débitos (ainda que oriundo de empréstimos feitos no Brasil), seja para a S2 Participações, seja para a DEEP BLACK e a SOUTH EMPIRE. De igual forma, a cessão de crédito de parte dos bancos então credores da Impugnante.

A cessão de débito que por fim é incluído no financiamento estruturado e pago pela empresa estrangeira que recebe o passivo, não revela (...) interesse jurídico da Impugnante na ocorrência do fato gerador (...). Ora, a transferência do passivo e assunção de parte da cessionária excluem a Impugnante do rol de interessados jurídicos (...)"

Tramitado o feito, e considerando os argumentos levantados pela impugnante junto ao tópico *"Incorreção no tratamento relativo ao aspecto temporal da obrigação tributária"*, os autos foram encaminhados em diligência (fls. 2.241/2.242) para manifestação da autoridade autuante.

As considerações da fiscalização estão relatadas junto à "Informação fiscal" de fls. 2.245/2.261, a qual (i) ratificou o entendimento de que as receitas do afretamento devem ser apuradas pelo regime de caixa e (ii) certificou a existência de erros materiais na elaboração das planilhas informadas junto à Tabela XI-3 do relatório fiscal (fls. 910/918 do RF), erros estes que resultaram na apuração a menor das bases de cálculo originárias.

Além disso, com vistas a promover os ajustes cabíveis em relação à exigência fiscal, a autoridade fazendária lavrou autos de infração complementares, com fundamento no art. 18, caput e §3º, do Decreto nº 70.235/1972, dando origem a novo processo administrativo fiscal (nº 19515.721233/2015-62), que encontra-se apenso aos presentes autos.

Intimados do lançamento complementar, a contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram impugnações que foram juntadas no processo nº 19515.721233/2015-62, alegando basicamente que a fiscalização, ao revisar e realocar as datas dos pagamentos feitos pela Petrobras às empresas estrangeiras (considerados pelo lançamento como receitas da Impugnante), alterou indevidamente o valor da base de cálculo, elevando, portanto, de forma igualmente indevida o suposto crédito tributário. É que ao invés de corrigir suposta inexatidão, o que fez o Agente Fiscal foi, na verdade, proceder a NOVO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO, instalando novo procedimento fiscalizatório absolutamente extrapolador do quanto contido na abertura decorrente da mencionada decisão".

Ao final, a impugnante principal apresenta requerimento de perícia e diligências (fls. 1.779/1.786).

Em sessão de 4 de abril de 2016, acordaram os membros da 1ª Turma da DRJ/POA, "por unanimidade de votos, (i) desconhecer das impugnações aos autos de embargo; (ii) desconhecer das contestações pertinentes à representação fiscal para fins penais; (iii) considerar não formulado o pedido de perícia contido nos autos do processo

19515.720304/2015-18 e negar provimento ao pedido de perícia contido nos autos do processo 19515.721233/2015-62; (iv) desconhecer dos pedidos de oitiva e de sustentação oral no julgamento de primeira instância; (v) negar provimento às preliminares de nulidade e decadência e, no mérito, (vi) julgar procedente em parte as impugnações, de maneira a acatar as alegações pertinentes à ocorrência de erro material na apuração dos tributos devidos, o que deve repercutir no ajuste da exigência fiscal para aqueles valores indicados nos demonstrativos em anexo ao presente acórdão".

A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013 SIMULAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITAS.

A análise dos elementos de prova carreados aos autos pela fiscalização permite concluir que os contratos denominados "de afretamento" e "de prestação de serviços", no caso concreto, revelam uma bipartição artificial, levada a efeito de maneira dolosa.

Nesse contexto, é correto o procedimento fiscal que, ao desvelar os fatos dissimulados, tomou os efeitos reais gerados pelos referidos contratos, de maneira a atribuir à autuada a titularidade das receitas deles decorrentes, recalculando os tributos que restaram sonegados à Fazenda Pública.

SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.

A perpetração de atos simulados com o intuito de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador de tributos devidos, bem como de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, justifica a imposição da multa de ofício qualificada de 150%.

AGRAVAMENTO DA PENALIDADE.

Justifica-se a aplicação da multa de ofício agravada quando o contribuinte não fornece, nos prazos definidos, os esclarecimentos exigidos em intimação fiscal.

ATOS DOLOSOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, respondendo solidariamente com o contribuinte pelo crédito tributário lançado.

INTERESSE COMUM. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

Comprovado nos autos que as pessoas jurídicas classificadas pela fiscalização como sujeitos passivos solidários atuaram de maneira unitária com a fiscalizada, assumindo reciprocamente direitos e obrigações que circunscreveram os fatos jurídicos que dão essência à obrigação tributária principal, resta configurado o interesse comum dos agentes. Correta, portanto, a responsabilização solidária levada a efeito com suporte no art. 124, inciso I, do CTN.

LANÇAMENTO COMPLEMENTAR.

Nos casos em que forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, deverá ser efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar.

ERRO MATERIAL.

Deve ser ajustado o lançamento de ofício, em vista de erro material havido na apuração do tributo devido.

Impugnação Procedente em Parte

Após intimados, o sujeito passivo principal (fls. 2.452/2.669) e as pessoas físicas e jurídicas (fls. 4.256/4.787) apresentaram recursos autônomos. Em linhas gerais reiteram os argumentos de defesa; rebatem determinados pontos da decisão de piso; e juntam Parecer de empresa independente (fls. 3.470/3.510) que questiona, dentre outros aspectos, a base de cálculo que se valeu a autoridade responsável pelo lançamento.

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 4.793/4.845), requerendo o não provimento dos recursos em razão da notória ocorrência de operação simulada.

Ato contínuo, a Recorrente apresentou petição (fls. 4.855/4.857), esclarecendo que foi informada que as fiscalizações dirigidas ao Grupo Shahin teriam sido originadas de denúncia para a Receita Federal, assinada por determinado advogado, conforme atestaria determinado trecho de oitiva do auditor fiscal constante processo penal de relatoria do Juiz Sérgio Moro. Em razão disso, pede acesso integral e irrestrito à denúncia mencionada, sob pena de cercear seu direito de defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

Os recursos são tempestivos e atendem os requisitos de admissibilidade. Deles, portanto, conheço.

1) Perícia

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, a produção de prova pericial deve ser determinada quando imprescindível à solução da lide.

Nesses termos dispõe o artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972:

"Artigo 18 - A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis [...]".

Como se nota, a realização de perícia constitui um expediente do qual as autoridades julgadoras podem se valer em prol de sua livre convicção acerca da lide. Trata-se de pleito que se mostra cabível somente quando o Julgador entender essencial para a compreensão correta dos fatos e provas que compõem a demanda.

Na hipótese de inexistir dúvidas ou necessidade de esclarecimentos de questões fáticas e de direito tal como postas na peça acusatória, desnecessária a perícia.

O pedido de realização de perícia não deve ser confundido com o cumprimento do ônus da prova no âmbito do processo administrativo fiscal. Digo isso porque não raramente lidamos com situações nas quais fica evidente que o contribuinte opta pelo caminho simplista de requerer uma perícia, condicionando a prova que já lhe competia produzir a evento futuro e incerto.

Com efeito, as autoridades julgadoras devem apreciar as provas conforme produzidas pelas partes de acordo com as regras processuais aplicáveis.

Como se sabe, a produção de provas documentais deve ser feita, como regra, em sede de impugnação, a não ser que isto seja impraticável, nos termos do art. 16, §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235/1972.

Nesse contexto, entendo que as matérias de fato e direito envolvidas no presente caso são suficientes para a resolução da controvérsia instaurada, não gerando dúvidas ou necessidade que demandem a realização de uma perícia.

Indefiro, portanto, o pedido de perícia e não vejo nessa negativa nenhum prejuízo ao contraditório e ampla defesa.

2) Nulidade

Do enquadramento da infração

Da leitura dos recursos voluntários, nota-se que os Recorrentes invocam argumentos de nulidade das autuações, sob diversas alegações: motivação confusa e não clara dos fatos, ausência de fundamentação adequada, cerceamento de direito de defesa, erro de apuração da base de cálculo, utilização indevida de prova em língua estrangeira e cobrança complementar ilegal.

Do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, o Decreto nº 70.235/72 indica os casos de nulidade nos artigos 10º e 59, *in verbis*:

“Artigo 10 - O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula”.

“Artigo 59 - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”.

Não verifico, nesse caso concreto, qualquer nulidade formal nos lançamentos, ocasionada pela inobservância do disposto no art. 10º acima. Também não se faz presente nenhuma das nulidades previstas no art. 59.

Os Autos de Infração foram emitidos com observância de seus requisitos essenciais, como prescreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito.

“Artigo 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

***Parágrafo único.** A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.*

Tal como determinado nesse dispositivo, os lançamentos têm como motivação um Termo de Constatação Fiscal extenso e detalhado, constante em arquivo apartado (tem 997 páginas), instruído de cerca de 5.000 folhas no processo matriz e 72.491 no processo de provas.

Apesar do volume e complexidade das provas, a questão jurídica envolvida é simples e direta: a ocorrência ou não de simulação no âmbito dos pagamentos provenientes dos referidos contratos bipartidos.

Mais precisamente, foram objeto de questionamentos os contratos formalizados sob o rótulo de afretamento de plataformas/embarcações de exploração de petróleo, celebrados entre a PETROBRAS com determinadas sociedades estrangeiras fretadoras (MS DRILLING LLC, TURASORIA S/A LLC, SORATU DRILLING LLC, AIROSARU DRILLING, DEEP BLACK DRILLING, DLEIF DRILLING E BAERFIELD

DRILLING) referentes às unidades NORTH STAR I, LANCER, VITORIA 10000, SERTÃO, SCHAHIN I/SS PANTANAL, SHAHIN III/SS AMAZÔNIA E SCHAHIN TBNI/CERRADO.

O contexto em que inserido cada um dos contratos se repetia: a PETROBRAS contratava, por meio de procedimento licitatório simplificado, o afretamento de plataformas (unidades operacionais) com a empresas *Offshore* Fretadoras, domiciliadas no exterior em mesmo endereço, e, simultaneamente, contratava a Recorrente para prestar os serviços de operação das respectivas unidades.

Os contratos, assim, eram sempre firmados "aos pares" com a PETROBRAS: um designado de *afretamento* de embarcações, na qual figuravam como partes a Petrobras e cada uma das *Offshore*; e outro denominado de "Operação", na qual figuravam como partes a Petrobras e a Recorrente. A soma das atividades contempladas nos dois contratos tinha por objetivo justamente colocar as unidades em funcionamento.

Sob a égide desses contratos, a maior parte da remuneração, estabelecida no Edital e no contrato, foi fixada em 90% a título de *afretamento*, devendo ser pago pela Petrobras às aludidas *Offshore*, enquanto o restante, correspondente a 10% dos pagamentos e também previsto no edital e contrato, foi faturado no Brasil pela Recorrente a título de serviços prestados ("*Operação*").

Ao assim proceder, a parcela correspondente a 90% dos pagamentos pôde se beneficiar da alíquota zero a título de retenção de IR na fonte em relação aos rendimentos derivados de afretamento de embarcações marítimas (Lei nº 9.481/97, art. 1º, I), bem como permitiu a concentração dos recursos no exterior sem tributação, pois as Fretadoras eram residentes em país que não tributava a renda (Delaware).

Constatou também a fiscalização que parte dos recursos encaminhados ao exterior retornava sob a forma de reembolso de custos/despesas e/ou taxas administrativas com as *benesses tributárias* conferidas à "exportação de serviço".

Nesse contexto, a fiscalização, a partir dos fatos e indícios apurados, criou a convicção de que a operação, tal como estruturada, caracteriza estrutura simulada, simulação esta representada pela interposição de pessoas jurídicas (Fretadoras estrangeiras), a fim de esconder o verdadeiro titular das receitas oriundas de todos os pagamentos provenientes da PETROBRAS, que seria a Recorrente.

Nas palavras do auditor fiscal responsável pelos lançamentos:

[...] por entender caracterizada a "unicidade societária, volitiva, negocial, operacional, os interesses jurídicos, econômicos e financeiros em comum, a materialidade dos atos efetivamente praticados pelo contribuinte, e o claro e manifesto planejamento voltado a dissimular a ocorrência do fato gerador, alterar a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária (destacadamente os aspectos: material, espacial e subjetivo) a fiscalização considerou para todos os fins, como sendo RECEITA OPERACIONAL DA SCHAHIN ENGENHARIA S.A. a RECEITA AUFERIDA pelas FRETADORAS "OFFSHORE" em contratos de FRETAMENTO de embarcações e plataformas para a PETROBRÁS envolvendo o GRUPO SCHAHIN em contrato

coligado para a OPERAÇÃO (SCHAHIN ENGENHARIA S.A.) (...)" [Grifos do original, fl. 906 do RF]

Em face desse entendimento favorável à simulação, a operação foi re-qualificada, razão pela qual os pagamentos feitos em favor das *Offshore* estrangeiras sob a roupagem de afretamento foram considerados receitas não tributadas (ou omitidas) pela Recorrente.

Percebe-se, assim, que a fiscalização não realizou a desconstituição de atos ou negócios jurídicos da Recorrente, da PETROBRAS ou mesmo das Fretadoras *Offshore* com fulcro no parágrafo único no artigo 116 do CTN. Tampouco fundamentou a autuação em institutos como a desconsideração da personalidade jurídica, desvio de finalidade ou abuso de direito, mas, embora tenha feito menção a estes termos para reforçar a tese simulatória, enquadrou o ilícito na figura típica da simulação. É este o mérito da discussão...

No que diz respeito à fundamentação legal propriamente dita, destaca-se a menção expressa ao artigo 288 do RIR, *verbis*:

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

Quanto às contribuições, foi indicado como fundamento legal o §2º do art. 24 da Lei nº 9.249/1995, que assim dispõe:

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

A fiscalização, ademais, cumpriu seu dever de realizar as diligências que julgou necessárias à caracterização da infração por omissão de receita artificialmente transferida para pessoas jurídicas interpostas em *paraíso fiscal* como Fretadoras.

Ato contínuo, foi dada ciência dos Autos de Infração decorrentes do procedimento em questão, para que os sujeitos passivos pudessem exercer seu direito ao contraditório e ampla defesa, o que de fato ocorreu em face da detalhada defesa e do recurso apresentado, os quais demonstram a perfeita compreensão das questões de fato e de direito envolvidas.

Especificamente em relação ao pedido de acesso pela Recorrente à denúncia que teria instaurado o procedimento de fiscalização que resultou nos presentes Autos de Infração, entendo que o pleito não tem fundamento e este acesso é desnecessário para o desfecho da controvérsia instaurada. Trata-se, segundo penso, de informação que em nada altera a peça de acusação e os elementos que a instruem, sendo irrelevante esta origem na composição e desfecho da lide.

Quanto ao argumento de que os valores considerados tributáveis, na verdade, seriam isentos, correta a decisão de piso ao assim se manifestar:

"a constatação de que todas as atividades operacionais inerentes aos contratos de afretamento e operação foram levadas a efeito pelas empresas nacionais do grupo Schahin elide a correlação dos fatos com a hipótese de isenção prevista no art. 77, §3º, da Lei nº 12.973/2014, aventada pela impugnante à fl. 1485. O dispositivo em questão cuida exclusivamente do tratamento conferido a lucros auferidos por "controlada, direta ou indireta, ou coligada no exterior de pessoa jurídica brasileira", enquanto o caso dos autos refere-se a omissão de receitas levada a efeito por pessoa jurídica nacional, mediante a simulação de que os rendimentos auferidos teriam sido produzido por empresas offshore".

Não se vislumbra, portanto, nenhum vício de nulidade ou cerceamento de defesa em relação à fundamentação das autuações.

Documentos em língua estrangeira

A impugnante questiona a validade dos lançamentos em razão da fiscalização ter juntado documentos em língua estrangeira sem que tenham sido vertidos para o português.

Não lhe assiste razão.

Em primeiro lugar, não há indicação clara e precisa de quais os documentos exatos seriam e nem em que medida exata teriam prejudicado a defesa, o que já compromete o êxito do argumento. Não custa lembrar, aqui, que os autos possuem mais de 80.000 páginas de documentos.

De qualquer forma, cabe observar, nesse particular, o que restou decidido pela DRJ:

Como se vê, a argumentação da interessada tem por espeque – exclusivamente – a questão formal atinente à ausência de tradução juramentada, o que é insuficiente para o reconhecimento de eventual nulidade, de acordo com a orientação jurisprudencial antes referida.

De outro lado, é possível verificar que os documentos em língua estrangeira referidos no relatório fiscal apresentam particularidades que lhes salvaguardam a eficácia, à luz do norteammento sedimentado pelas cortes superiores.

Os documentos de fls. 685 e 689 do RF, por exemplo, representam imagens de atos societários das sociedades estrangeiras, juntados pela fiscalização com o intuito de evidenciar o vínculo dessas sociedades com as empresas nacionais do grupo SCHAHIN e seus representantes legais. Se de um lado é desnecessária a tradução do documento para que se possa identificar o liame evidenciado pela fiscalização, de outro, a matéria em questão restou comprovada por outros elementos de prova, com destaque para a petição inicial da recuperação judicial de 17/04/2015, que ratificou na plenitude a tese da fiscalização. Assim, não há qualquer razão para que se reconheça eventual nulidade dos documentos da espécie.

Situação semelhante ocorre em relação a documentos como o reproduzido à fl. 151 do RF, que identifica a propriedade da embarcação SS AMAZÔNIA. Trata-se de documento produzido em espanhol e inglês, com termos de fácil compreensão, a exemplo da expressão “propietario y domicilio”. Também aqui, não há qualquer razão para que se reconheça eventual prejuízo ao direito de defesa da impugnante.

Verifica-se, ainda, referência a documentos de maior complexidade, como é o caso das sentenças arbitrais e dos processos de execução na corte distrital de Nova Iorque, cujas imagens foram registradas a partir da fl. 292 do RF. De fato, tais documentos não poderiam emanar eficácia probatória de per si, em face da restrição prevista no art. 157 do Código de Processo Civil. Todavia, a fiscalização valeu-se do documento em questão fundamentalmente para orientar diligências realizadas na sequência do procedimento fiscal, essas sim formalizadas no idioma pátrio e utilizadas diretamente como meio de prova. Assim, mesmo em relação a esses documentos, não há motivos para que se declare a nulidade requerida pela interessada.

Como se vê, os documentos em língua estrangeira presentes aos autos apresentam características distintas, cabendo sua análise, caso a caso, para fins de averiguação de eventual nulidade. Todavia, salvo melhor juízo, mesmo aqueles documentos que encontram-se desacompanhados de tradução juramentada e que comportam maior complexidade, não incorporam vício que prejudique a sua validade.

Subsidiariamente, cumpre registrar que, mesmo que houvesse a constatação de nulidade relativamente a algum dos elementos de prova juntados pela fiscalização, a repercussão seria o desconhecimento desse documento em particular, e não a nulidade de toda a autuação, como sugere a impugnante.

Com efeito, os documentos em língua estrangeira não são determinantes ou imprescindíveis para a valoração do conjunto probatório como um todo e não interferem no julgamento.

Tais *documentos estrangeiros* estão inseridos em um conjunto de provas muito mais amplo e detalhado e, segundo penso, sua própria existência, diante do conjunto de dados e informações, não influencia diretamente o julgamento. Ou seja, mesmo desconsiderando essas provas em língua estrangeira, a apreciação das demais provas é mais do que suficiente para a formação de uma convicção segura acerca da ocorrência ou não de simulação.

Afasto, portanto, a ocorrência de cerceamento de direito de defesa ou nulidade em razão das provas apresentadas pela fiscalização.

Da base de cálculo

Quanto à base de cálculo, a fiscalização aplicou o artigo 249, II, do RIR/99, que reproduzo a seguir:

Artigo 249 - Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração:

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Nesse sentido, e após concluir que os Recorrentes alocaram, de forma consciente e simulada, receitas próprias para *Offshore* por eles interpostas na forma de Fretadoras, a fiscalização, "a duras penas", teve acesso ao fluxo de pagamentos disponibilizado pela Petrobras a esse título e a partir daí apurou as receitas consideradas omitidas.

Digo "a duras penas" porque restou comprovado que os Recorrentes e a Petrobras, ao longo da fiscalização, muitas vezes apresentaram respostas incompletas, imprecisas ou genéricas, o que inclusive ensejou a lavratura de Autos de Embargo.

Os Recorrentes sempre alegaram não possuir informações das *Offshore* e sempre se basearam na tese de que este ônus caberia ao fisco. Nesses termos, registra a autoridade autuante que "*o contribuinte sempre negou veementemente quaisquer relações com as FRETADORAS "OFFSHORE" e não apresentou, em nenhum momento, documentação alguma pertinente à relação jurídica PETROBRAS - FRETADORAS "OFFSHORE"*" (fls. 2.246).

Diante da resposta de que os dados das *Offshore* não poderiam ser disponibilizados pelos Recorrentes, coube ao fisco diligenciar a fonte pagadora e terceiros. A Petrobras, apesar de realmente ter se omitido em algumas solicitações, acabou fornecendo, ainda que de forma "picada" e com uma resistência pouco comum do que se espera de uma estatal de tal porte, as informações sobre os pagamentos objeto das faturas (*invoices*) das *Offshore*.

A partir dessa relação, a autoridade autuante calculou mensalmente as receitas omitidas com base no regime de caixa, na linha do que determina o artigo 409 do RIR/99⁶. E após revisão levada a cabo por meio de diligência específica, todos os valores utilizados como parâmetro encontram-se identificados no termo de Informação Fiscal de fls. 2.245/2.261 em versões analítica, sintética e comparativa.

A fiscalização se certificou, ainda, que os custos e as despesas da operação como um todo sempre foram registrados pela Recorrente (no Brasil, portanto), o que fazia a operação sempre operar com prejuízos em solos brasileiros e com lucro alocado ao exterior. Veja-se, a título de exemplo, a seguinte passagem do RF:

- "O relato da agência MOODYs⁷ é categórico: a RECEITA da SCHAHIN ENGENHARIA S.A. pela operação da SC LANCER não consegue cobrir 40% dos custos operacionais, ou seja, a SCHAHIN tem prejuízo na operação brasileira, é deficitária para fins de tributação. O restante para cobrir tais despesas operacionais é resultado do saldo das contas "waterfall" no exterior, controlada pelos agentes representantes dos credores, após o direcionamento do principal, juros e demais encargos

⁶ Art. 409. No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 407 ou 408, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, [...]

Ver https://www.moody.com/research/Moody-assigns-first-time-Baa3-rating-to-the-Lancer-Finance-PR_205588

contratuais aos CREDORES (inclusive de portadores de títulos emitidos para captação de recursos). Este é o motivo da desproporcionalidade entre receitas de contratos de AFRETAMENTO e OPERAÇÃO (9 para 1 aproximadamente): tornar a operação doméstica deficitária e a operação OFFSHORE altamente lucrativa e domiciliada em Paraíso Fiscal".

[...]

o FRETAMENTO das OFFSHORE é confortavelmente LUCRATIVA em Paraíso Fiscal, com tributação francamente favorecida. Este o motivo pelo qual é imprescindível que as licitações sejam vencidas e os contratos celebrados justamente aos pares: SCHAHIN E SUA OFFSHORE. Na realidade, o interesse jurídico é uno entre o GRUPO SCHAHIN e OFFSHORE".

Já a decisão de piso registra que "*a SCHAHIN não sabe discriminar CUSTOS e DESPESAS a cargo das FRETADORAS OFFSHORE dos seus custos e despesas*".

Nesse estado de coisas, entendo que nenhum reparo cabe à metodologia de apuração da base de cálculo que foi adotada nesses lançamentos.

As receitas do afretamento foram apuradas com base em diligências fiscais promovidas diretamente na fonte pagadora (Petrobras), afinal os Recorrentes afirmaram não possuir os dados das *Offshore*.

Ato contínuo, o fisco, fiel à tese de mérito de simulação, imputou essas receitas ao verdadeiro titular, a Recorrente, para fins de apurar os tributos que deixaram de ser recolhidos em face da omissão.

Na defesa a contribuinte reclama que a fiscalização desconsiderou, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e Reflexos, o efeito dos custos e despesas incorridos pelas empresas estrangeiras desconsideradas (as *Offshore*), custos e despesas estes que deveriam ter sido apurados pela fiscalização sob pena de macular as autuações por vício de nulidade.

Essa nulidade foi afastada pela decisão recorrida com base no seguinte motivo:

Em primeiro plano, cumpre registrar a improcedência da alegação de nulidade da exigência fiscal em face de suposta impropriedade na apuração das bases de cálculo lançadas de ofício, de vez que a hipótese cogitada pela impugnante não encontra assento dentre as causas de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

De outro lado, deve ser improvido o pedido de diligência para apuração de eventuais custos e despesas incorridos pelas afretadoras offshore, de vez que caberia à contribuinte, no âmbito de sua impugnação, apresentar tais elementos.

A fiscalização empreendeu considerável esforço na consolidação de sua tese e identificou com precisão as receitas que restaram sonegadas à Fazenda Pública. Caso a contribuinte tenha identificado parcelas que escaparam à mecânica de apuração da

base de cálculo tributável dos tributos exigidos de ofício, deveria ter demonstrado, junto à impugnação, a sua devida identificação, com a concomitante apresentação dos elementos de prova correspondentes.

A ausência dessa especificação prejudica de maneira insanável, em sede de julgamento, a análise das razões da defesa

Esse raciocínio é particularmente aplicável no que se refere à apuração de eventuais créditos de PIS e COFINS.

Nesse particular, cumpre registrar que, no curso da fiscalização, a contribuinte sequer logrou apresentar à fiscalização a devida discriminação da titularidade dos custos e despesas que encontravam-se registrados em sua contabilidade, o que repercutiu, inclusive, na formalização do auto de embargo nº 02 (fl. 4894 do processo de provas) contra a fiscalizada.

Por ocasião do recurso voluntário, a Recorrente abandona a tese de que o ônus quanto à obtenção de dados das *Offshore* caberia ao fisco e apresenta Parecer (fls. 3.470/3.510), junto com documentação contábil das Fretadoras, sustentando existir como saldo total de *custos e despesas a serem deduzidos da receita* a substancial quantia de R\$ 2.351.376.000,00.

Da análise do referido "Parecer", percebe-se que: **(i)** trata-se, na verdade, de uma opinião legal de autoria de profissional contratado pela própria Shahin para avaliar a procedência ou não dos Autos de Infração com ênfase nos temas "omissão de receitas", "arbitramento da receita e resultado"; e "não observância dos pressupostos básicos da entidade e competência"; **(ii)** não possui efeito vinculante; e **(iii)** anexa Demonstrações Contábeis (fls. 3.512/3.726) em língua estrangeira como a principal fonte do estudo.

De plano, cumpre reiterar que no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, a produção de provas documentais deve ser feita, como regra, na impugnação, a não ser que isso seja impraticável, nos termos do art. 16, §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235/1972, *in verbis*:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior”.

A juntada de “novos documentos” aos autos é medida, portanto, excepcional e permitida nas situações contempladas nos dispositivos citados.

Em razão dos princípios da legalidade e verdade material, entendo que tais dispositivos devem ser interpretados de forma flexível, o que significa dizer que, na prática, o recebimento ou a negativa de provas juntadas apenas por ocasião do recurso é tema que sempre envolve enorme grau de subjetividade por parte do Julgador.

Em linhas gerais, penso que provas apresentadas em momento posterior à defesa devem ser aceitas somente se o Julgador se convencer acerca dos motivos de não terem sido produzidas anteriormente (ou seja até a impugnação).

Não é essa a situação presente. Pelo contrário, os Recorrentes, somente por ocasião do recurso voluntário, pedem a dedução de custos e despesas que seriam de titularidade das *Offshore* com base em documentação contábil que foi sucessivamente solicitada pelo fiscal autuante, mas que nunca foi apresentada pelo contribuinte.

Isso significa dizer que, em termos processuais, a juntada dessa documentação apenas em sede recursal fere os ditames do art. 16, § 4º acima transcrito.

Ademais, a apreciação dessa prova nesse momento processual ainda encontra-se óbice diante da inteligência da Súmula do CARF nº 59, que assim dispõe: *"a tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal"*.

Mas, não é só. Do ponto de vista formal, chama ainda atenção o fato de que as Demonstrações Contábeis estão em língua inglesa, o que, no entendimento amplamente defendido pelo próprio contribuinte, o documentos sequer seria válido como prova.

E nem se alegue, no mérito, que a contabilidade, por si só, é suficiente para a dedução pleiteada pelo contribuinte. Isso porque o artigo 923⁸ do RIR/99 é claro ao prescrever que os fatos registrados na contabilidade somente faz prova se comprovados por documentação hábil.

De fato, para fins de apuração do lucro real, são dedutíveis as despesas que, não registradas como custo, sejam necessárias para o desenvolvimento da atividade da pessoa jurídica e para a manutenção da respectiva fonte produtora. Mais precisamente, a regra geral para conferir dedutibilidade a determinado gasto é a de que ele deve ser usual ou normal no tipo de transação ou operação exigida pela atividade da empresa, além de ser passível de comprovação.

Das orientações trazidas pelo RIR/99, notadamente o artigo 299⁹, conclui-se que não existe uma lista taxativa de despesas que são ou não dedutíveis da base de cálculo do

⁸ Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

⁹ 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.

IRPJ. Pelo contrário, a exclusão de um determinado gasto do lucro real depende unicamente da sua função no contexto das atividades desempenhadas pela pessoa jurídica. Para ser dedutível, a despesa deve ser usual e normal para a realização das transações exigidas pela atividade da empresa e devem ser comprovadas com documentos hábeis.

As pessoas jurídicas tributadas com base lucro real podem comprovar suas despesas dedutíveis por meio de qualquer documentação hábil e idônea, mas desde que fique claramente demonstrada a natureza da despesa, o beneficiário, a efetiva aquisição de bem e/ou serviço e o valor da operação, sob pena de tornar o dispêndio indedutível.

Nesse caso concreto, todavia, o contribuinte não comprovou a natureza e a origem efetiva dos dados contábeis que apresenta com nenhuma prova ou documental hábil suporte. Não é possível aferir a exata natureza e composição das rubricas, muito menos confrontar os registros contábeis com a sua respectiva causa, assim como com a contabilidade da Recorrente.

Feitas essas considerações, entendo que a documentação apresentada, além de atingida pela preclusão, é insuficiente para reduzir a base de cálculo dos lançamentos.

Lançamento complementar

Após a realização da diligência solicitada pela DRJ, a fiscalização (fls. 2.245/2.261): (i) atestou e demonstrou que as receitas do afretamento devem ser apuradas pelo regime de caixa; e (ii) certificou a existência de erros na elaboração das planilhas originárias, informadas junto à Tabela XI-3 do relatório fiscal (fls. 910/918 do RF), erros estes que resultaram na apuração a menor das bases de cálculo lançadas nesse processo administrativo.

Tais erros foram sanados mediante emissão de *Autos de Infração Complementares*, o que deu origem a novo processo administrativo fiscal (de nº 19515.721233/2015-62, apenso a este processo), com fundamento no art. 18, caput e §3º, do Decreto nº 70.235/1972, *in verbis*:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

[...]

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

De acordo com a decisão de primeira instância:

[...] é nítido que a fiscalização agiu corretamente ao tomar as informações fornecidas pela Petrobras para quantificar as

receitas omitidas à fiscalização no curso dos anos de 2010 a 2013. Mas incidiu em erro material na transcrição dos dados para a tabela de fls. 910/917 (ver Tabela XI-3 do RF).

Assim, o lançamento complementar levado a efeito junto ao processo nº 19515.721233/2015-62 teve por escopo tão-somente promover os devidos ajustes materiais pertinentes aos erros de transcrição cometidos quando da elaboração da planilha constante da Tabela XI-3 do Relatório Fiscal e seus consectários, tendo sido realizado com estrita observância ao disposto nas normas reguladoras do processo administrativo fiscal.

Improcedentes, pois, as alegações de que a fiscalização teria promovido “novo lançamento” em relação à matéria, de vez que se trata, como se disse, de mera complementação ao lançamento original.

Concordo com esse racional. A autuação complementar foi feita sob amparo do artigo 18, § 3º, do Decreto n. 70.235/72 e dentro do prazo decadencial. Não houve erro de direito ou qualquer outro vício material, mas apenas adequação da base de cálculo aos valores de fato levantados.

REPETRO

Também não acato o argumento de que o fisco não teria poderes para questionar a operação de afretamento pois esta já teria sido considerada correta no âmbito do REPETRO.

Como razões de decidir, adoto o entendimento proferido pela DRJ e que ora trago à baila:

As considerações da interessada a respeito das importações realizadas sob o amparo do REPETRO são igualmente insuficientes para elidir a tese da fiscalização.

Segundo a impugnante, o fato de que (i) foram realizadas inúmeras importações ao abrigo desse regime aduaneiro especial, somada (ii) à circunstância de que tais operações restaram convalidadas pelas autoridades aduaneiras competentes, deve repercutir na conclusão (iii) de que os atos praticados pelas partes foram lícitos e de que o auditor-fiscal responsável pela fiscalização dos tributos internos não seria sequer competente para “desconsiderar ou cancelar os Afretamentos em Regime de Admissão Temporária”.

Como se verá a seguir, o raciocínio da interessada incorpora um falso silogismo.

O REPETRO consiste em regime aduaneiro especial de importação e exportação de bens destinados às atividades de pesquisa e lavra das jazidas de petróleo e gás natural, sem a incidência dos tributos federais – II, IPI, PIS e COFINS, além do adicional de frete para renovação da marinha mercante – AFRMM.

A finalidade do REPETRO é a redução da carga tributária na importação dos bens utilizados na atividade de exploração e

produção de petróleo e o arquétipo do modelo de habilitação ao regime encontra-se presentemente previsto no artigo 4º da IN SRF nº 1.415/2013, que assim dispõe:

Art. 4º O Repetro será utilizado exclusivamente por pessoa jurídica habilitada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Parágrafo único. Poderão ser habilitadas ao Repetro:

I - a operadora, assim entendida, para efeitos desta instrução Normativa, a detentora de concessão, de autorização ou de cessão, ou a contratada sob o regime de partilha de produção, para o exercício, no País, das atividades de que trata o art. 1º; e

II - as seguintes pessoas jurídicas com sede no País, desde que indicadas por operadora:

a) a contratada, em afretamento por tempo ou para a prestação de serviços, para execução das atividades previstas no art. 1º;

b) a subcontratada da pessoa jurídica mencionada na alínea "a"; e

c) a designada para promover a importação dos bens a serem utilizados nos termos da alínea "a", quando a contratada não for sediada no País.

A habilitação ao REPETRO é fundamentalmente franqueada à “operadora” (pessoa jurídica detentora de concessão, de autorização ou de cessão, ou a contratada sob o regime de partilha de produção), admitindo-se igualmente a habilitação a pessoas jurídicas indicadas pela “operadora”, desde que vinculadas a (i) contrato de afretamento ou (ii) prestação de serviços.

Ao analisar a documentação pertinente ao exercício de importações realizadas no âmbito do regime aduaneiro especial – REPETRO – pela fiscalizada, a autoridade fazendária verificou que, embora existindo contratos supostamente autônomos de afretamento e prestação de serviços, a importação de bens vinculados a um e outro contratos era operacionalizada exclusivamente pelas empresas nacionais do grupo SCHAHIN, como se vê nas transcrições a seguir (itens 2.6.3 e 2.6.7 do RF):

[...]

O mecanismo utilizado pela contribuinte para viabilizar a importação desses bens sob o manto do REPETRO, já que as fretadoras Offshore são inoperantes, foi relatado pelo auditor-fiscal junto ao item 2.6.11 do relatório fiscal: Petrobras e a afretadora Offshore formalizam aditivo ao contrato de afretamento, de maneira a substituir a cláusula que originalmente atribuía à fretadora Offshore a responsabilidade exclusiva pela importação dos bens necessários à execução do afretamento. Com o aditivo, a afretadora Offshore designa empresa nacional do grupo Schahin a realizar as importações dos referidos bens. O exemplo trazido pela fiscalização junto ao

item 2.6.11 do RF diz respeito à cláusula 26.1 do contrato de arrendamento nº 2050.0042742.08.2. Reproduzo a seguir excerto desse item, onde encontra-se transcrito o referido aditivo contratual: [...]

Por meio do referido aditivo, as partes procuraram construir um liame jurídico entre a empresa nacional e o contrato de afretamento, de maneira a configurar a suposta adequação dessa pessoa jurídica às normas que tratam da habilitação ao REPETRO.

[...]

Importante destacar que não houve, ao contrário do que alega a impugnante, qualquer ato da fiscalização tendente a “desconsiderar os fatos, atos e negócios jurídicos praticados segundo o regime especial aduaneiro do REPETRO”. Não foi esse o escopo da auditoria-fiscal.

Tampouco é possível concluir, a exemplo do que sugere a interessada, que o atendimento formal às normas reguladoras do REPETRO confere idoneidade à estrutura de negócios levada a efeito pelo grupo Schahin. Longe disso, os fatos descortinados pela fiscalização evidenciam que as empresas nacionais do grupo Schahin realizaram todo o conjunto de atividades pertinentes aos contratos de afretamento formalizados junto à Petrobras, inclusive e em especial as obrigações derivadas ao regime aduaneiro de admissão temporária, ...

[...]

Nesse sentido, concordo que os argumentos que giram em torno do Repetro são irrelevantes para o presente julgamento.

3) Da simulação

Conceito de simulação

A simulação realmente permite ao fisco afastar os atos considerados inexistentes e descortinar aqueles efetivamente praticados, não configurando violação ao artigo 110 do CTN ou outro dispositivo legal.

Tanto é assim que a simulação constitui, junto com as figuras do dolo e fraude, hipótese de revisão de ofício expressamente prevista no artigo 149, VII, do CTN, *verbis*:

“Artigo 149 – O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...]

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

No contexto dos *planejamentos tributários*, a figura da simulação cada vez mais merece destaque, afinal ela está inserida como principal limite do que pode e o que não pode fazer nesta seara. É a simulação uma espécie de *divisor de águas*. Havendo simulação, estaremos de caso de evasão fiscal, ilicitude que deve ser combatida e que permite a requalificação jurídica dos fatos. Afastada a simulação, estaremos diante de elisão fiscal, isto é,

planejamento fiscal lícito e assegurado desde que em consonância com os princípios da legalidade e livre iniciativa.

O tema, portanto, enseja um percurso sobre os contornos doutrinários e normativos da simulação, para em seguida ponderar se estamos ou não diante de uma estrutura simulada que gerou economia ilícita de tributos, como sustenta a peça acusatória.

As teses tradicionais sobre o conceito de simulação desenvolveram seus estudos dentro do âmbito do negócio jurídico, partindo da premissa de que a simulação corresponde a um defeito, um vício do negócio jurídico. Nesses termos, simular é tornar semelhante, dar aparência ao que não é verdadeiro.

A simulação pode comparar-se a um fantasma, a dissimulação a uma máscara. É este o ponto de partida adotado na clássica obra de Francisco Ferrara¹⁰, civilista italiano que muito influenciou a doutrina brasileira. Adepto da teoria voluntarista, leciona que o negócio simulado implica a ocorrência de uma aparência diferente da realidade. Assim, a característica marcante do negócio simulado seria a divergência intencional entre a vontade e a declaração, visando iludir terceiros (o que inclui o fisco).

A crítica que se costuma fazer dessa teoria diz respeito à ausência da aludida divergência. Precisamente porque os simuladores declaram espontaneamente o que querem, não seria pertinente falar na existência de conflito entre a vontade e a declaração. É certo que não querem os efeitos, mas querem a forma do negócio; a aparência desse negócio é indispensável por razões que as levam a simular¹¹.

Diante dessa crítica, a teoria declarativista – que possuiu menor influência que a teoria voluntarista –, ainda conferindo enfoque subjetivista à simulação, passa a sustentar que a vontade interna não possui significado enquanto não seja declarada, razão pela qual a simulação deve ser vista como um conflito entre declarações. Desse modo, as partes emitiriam uma *declaração* dirigida ao público e uma *contradeclaração* para conhecimento restrito das partes (um “contrato de gaveta”, por exemplo), de modo que o efeito do negócio seria neutralizado. O negócio simulado, então, não seria um negócio inexistente, mas sim um negócio sem resultado jurídico.

O principal argumento oposto à teoria declarativista consiste no fato de que o negócio simulado não seria neutralizado por um ato posterior, já que desde sua origem corresponde a um ato aparente. Desta forma, a *contradeclaração* não teria como revelar caráter modificativo, mas meramente declaratório. Além disso, os críticos esclarecem que a prerrogativa da nulidade advém do ordenamento jurídico, e não da autonomia da vontade¹².

As críticas às duas teorias subjetivas apontadas ensejaram o exame do instituto da “simulação” por um viés alternativo, o que deu azo às manifestações integradas na dita teoria objetivista (ou teoria causalista), a qual já dá sinais de prevalência na doutrina pátria acerca do tema.

¹⁰ A simulação dos negócios jurídicos. Trad. Dr. A. Bossa. São Paulo: Saraiva. 1939. P. 50

¹¹ Cf. Custódio da Piedade Ubaldino Miranda. A simulação no direito civil brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1980, P. 37.

¹² Cf. Fábio Piovesan Bozza. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo: Quartier Latin. P. 158

Francesco Carnelutti¹³ foi um dos que inaugurou a vertente teórica objetivista no campo de estudo da simulação, a qual para o autor é um incidente relacionado à *inadequação da causa* e decorrente da circunstância de um ato ser querido para o atendimento de interesse diverso ou incompatível com os seus respectivos efeitos jurídicos.

Nesse sentido, todo ato ou negócio jurídico tem uma causa, chamada de “causa jurídica” ou “função típica”, que corresponde aos efeitos jurídicos que se espera do negócio celebrado. Atente-se que a *causa* corresponde às *consequências jurídicas* inerentes a cada *tipo* negocial.

Para Emílio Betti¹⁴, expoente da tese objetivista e muito citado pela doutrina brasileira, a simulação é o resultado de um conflito insanável entre o escopo típico e a causa. Ela expressa um abuso da função instrumental do negócio jurídico. Assim, o elemento fático, notadamente o comportamento negocial, deve participar diretamente da valoração dos vícios da causa. Haverá simulação se houver incompatibilidade entre a causa típica do negócio (*causa abstracta*) e a intenção prática concretamente procurada pelas partes (*causa concreta*).

Finalmente, ainda convém informar que já existem manifestações doutrinárias que pretendem dar autonomia (tipicidade) ao negócio simulado. É o caso da interessante obra de Luiz Carlos de Andrade Júnior, autor este que, após criticar a idéia tradicional de que a simulação consiste em um defeito no negócio jurídico, busca demonstrar, no negócio simulado, uma manifestação de autonomia privada típica pela qual as partes conjugam esforços para, através do engano, perseguirem um determinado resultado, e que é nula porque a lei assim estipula.

Ao definir o conceito de simulação, leciona o referido autor que a “*simulação é um programa de autonomia privada pelo qual as partes articulam ações e omissões com o objetivo de criar a ilusão negocial, assim entendido o erro coletivo, objetivamente aferível, relativo à interpretação e/ou à qualificação do negócio jurídico*”¹⁵.

Diante, então, das teorias mais relevantes sobre a matéria, forçoso concluir que, em se tratando de reorganizações societárias ou qualquer outro negócio celebrado no âmbito do Direito Privado, haverá simulação apenas se (i) existir divergência entre a vontade e a declaração ou entre declarações; (ii) as consequências jurídicas verificadas na prática (*causa concreta*) não se prestarem ao seu tipo ou fins jurídicos (*causa abstracta*) ou (iii) quando as partes se valerem de um negócio simulado típico para criarem uma ilusão negocial aos olhos de quem vê.

Pois bem. Dentre as classificações feitas no âmbito da simulação, a mais importante é aquela que se faz em função ao *fim* a que se presta. Assim, se é a própria simulação a relação jurídica estabelecida entre as partes, fala-se em *simulação absoluta*. Caso, porém, se tem por finalidade a celebração de um negócio para esconder outro, o dissimulado, estaremos diante da *simulação relativa*.

Na simulação absoluta as partes criam um ato ou negócio que é meramente aparente, produzindo uma ilusão aos olhos de quem vê. Declaram algo que não ocorreu. Assim, por exemplo, determinada pessoa simula alienar imóvel com o objetivo de fraudar a partilha diante de uma dissolução de união estável. Já na simulação relativa as partes celebram um negócio para encobrir outro. Declaram que ocorreu uma coisa (doação, por exemplo) para encobrir coisa diferente, dissimulada (como uma compra e venda).

¹³ Sistema del Diritto Processuale Civile, vol II. Pádua: CEDAM. 1938.

¹⁴ Teoria Geral do Negócio Jurídico. Campinas: Servanda. 2008. P. 562 e 578.

¹⁵ A simulação no Direito Civil. São Paulo: Malheiros. 2016. P. 19.

Valendo-se da fértil imaginação de alguns autores, a simulação absoluta já foi chamada de *simulação nua, corpo sem alma, ilusão externa, fantasma, negócio vazio e véu enganador*; a simulação relativa, por sua vez, não raramente costuma ser referida como *simulação vestida, máscara, roupagem, invólucro e túnica*. E o intuito enganatório das partes, o *acordo simulatório*, costuma ser descrito como *malícia, artimanha, artifício, astúcia, manha*, dentre outros signos¹⁶.

No direito positivo, o Código Civil de 1916 disciplinava a simulação como causa de anulabilidade do negócio jurídico (art. 147, II). Com o Código Civil de 2002, contudo, a simulação foi inserida no capítulo “*Da Invalidade do Negócio Jurídico*”, passando a ser causa de nulidade do negócio nos termos do artigo 167:

“Artigo 167 - É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§1º - Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.”

O primeiro inciso, quando se refere aos negócios jurídicos que aparentam conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se transmitem, compreende a simulação subjetiva. Trata-se de hipótese de simulação relativa, afinal haverá dois negócios: o negócio simulado (ou aparente), nulo, e o dissimulado (ou real), pelo qual realmente se transmitem os direitos.

Nesses casos de interposição de pessoas, cumpre observar que considera-se simulada apenas a interposição fictícia, que é diferente da interposição real. Na interposição fictícia, o sujeito não quer aparecer no negócio, razão pela qual interpõe uma pessoa que concorda em substituí-lo para satisfazer a aparência. Não raramente a ação do interposto fictício limita-se a “emprestar” seu nome nos documentos formais da operação negocial, sendo comumente chamado de *testa de ferro, laranja, presta-nome*, dentre outros rótulos.

O segundo inciso contempla a simulação objetiva, identificada a partir da existência de declarações falsas (ou, com maior precisão semântica, declarações mentirosas) que buscam iludir terceiros.

E a última hipótese (inciso III) – simulação de data – ocorre diante da presença de uma data *não verdadeira*. O negócio, assim, é simulado porque o aspecto temporal (o momento no qual foi de fato realizado) é aparente, simulando-se para o passado (*antedatado*) ou para o futuro (*pós datado*).

¹⁶ Exemplos extraídos da obra de Alberto Xavier. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética. 2002. P. 55.

O ônus de provar a caracterização da simulação é do fisco, nos termos do artigo 142 do CTN, que determina que compete privativamente à autoridade administrativa apurar a ocorrência do fato gerador, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Compete à fiscalização, portanto, a tarefa de reunir elementos probatórios acerca da simulação, podendo se valer, no cumprimento deste ônus, de todos os meios de prova admitidos no Direito.

Segundo Fabiana Del Padre Tomé:

É corrente a distinção entre indício e prova em função do grau de convicção que o fato provado acarrete no julgador: seria prova quando levar à certeza, e indício se dele decorrer mera possibilidade. Só haverá certeza sobre a veracidade ou não de um fato, porém, se sua ocorrência for necessária ou impossível. Em todas as demais hipóteses, estaremos sempre diante de meras probabilidades, cuja força varia conforme o número de indícios favoráveis e contrários, firmando-se, em nome da segurança jurídica, uma “certeza no direito”. A decisão do julgador é que determinará se ocorreu ou não determinado fato e essa será a verdade jurídica. Por tal razão, conclui Francesco Carnelutti que a certeza é também alcançada pelas presunções estabelecidas a partir de indícios: “se com certeza se designa a satisfação do juiz acerca do grau de verossimilitude, não cabe negar que se obtém inclusive com as fontes de presunção, posto que, se não a obtivesse, não poderia jamais considerar provado o juiz um fato por meio de presunções”; Até mesmo porque, como vimos em tópicos antecedentes, toda prova é indiciária, levando ao estabelecimento da verdade por meio de raciocínio presuntivo. (A prova no direito tributário. São Paulo: Noeses. 2005. P. 138)

Na prática, nos casos que envolvem dolo, fraude ou simulação, a constituição de prova é tarefa complexa e de árdua produção, afinal as partes buscam intencionalmente esconder a verdadeira causa e finalidade do seu comportamento negocial. É justamente em cenários como esses, porém, que são cabíveis as provas ditas indiretas, figuras estas que, aliás, são admitidas no ordenamento jurídico como meio probatório hábil e idôneo e que cada vez mais ganham espaço no direito tributário brasileiro.

Sobre o tema, precisas são as palavras de Fábio Piovesan Bozza¹⁷:

Por se tratar de prova indireta, a conclusão sobre a existência do fato principal desconhecido, a partir de indício, estará sujeita a diferentes graus de crença. Se o fato desconhecido pode ter multiplicidade de causa, ou ser causa de muitos efeitos, o indício isolado perde a força e impede o emprego da presunção. Por isso, o quadro de indícios deve ser:

- **preciso:** o fato controvertido deve ter ligação direta com o fato conhecido, podendo dele extrair consequências claras e efetivamente possíveis, a ponto de rechaçar outras possíveis soluções;

¹⁷ Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo: Quartier Latin. 2015. P. 191/193)

- **grave:** *resultante de uma forte probabilidade e capacidade de induzir à persuasão.*
- **harmônico:** *com os indícios concordantes entre si e não contraditórios, os quais convergem para a mesma solução, de modo a aumentar o grau de confirmação lógica sobre uma dada ilação.*

O que precisa ficar claro, nesse contexto, é que apenas a conjugação de indícios coerentes, precisos e que se convergem para uma presunção que gere confiança para o convencimento é que caracteriza a prova em favor do fisco.

Esse também é o entendimento que prevalece na jurisprudência deste E. Conselho, conforme atestam as ementas abaixo:

PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária para referendar a identificação do sujeito passivo deve ser constituída de indícios que sejam veementes, graves, precisos e convergentes, que examinados em conjunto levem ao convencimento do julgador. (Acórdão nº 104-23.293. DOU 30/10/2008).

PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. É o caso dos autos em resta patente a interposição de pessoa jurídica inexistente de fato. (Acórdão nº 107-09.175. DOU 18/02/2009)

ÔNUS DA PROVA - INDÍCIOS CONVERGENTES - O encargo de trazer prova aos autos é do contribuinte quando o Fisco reúne vários fatos conhecidos que representam indícios, os quais, reunidos e coordenados por processo lógico, resultam no fato até então desconhecido e considerado como omissão de receitas. (Acórdão nº 108-07.991. DOU 01/12/2014)

Com efeito, não é mais possível negar que a comprovação de situações que envolvem empresas interpostas e/ou sócios “laranjas”, por exemplo, onde o que se busca é justamente a ocultação da verdadeira parte ou operação, possa ser feita por meio de indícios e presunções colhidos em torno do comportamento das partes.

A existência ou não de simulação por interposição de pessoas depende de cada situação fática.

Não obstante, é possível identificar, a partir da experiência, alguns indícios comuns que podem levar a esta constatação. São eles, sem prejuízos de eventuais outros: a capacidade dos sócios; a coincidência de administradores e/ou procuradores; gestão única do negócio; semelhança de atividades; identidade de endereço; empregados comuns; estrutura operacional dependente; incapacidade econômica; contabilidade centralizada; inexperience técnica; benefício financeiro; confusão patrimonial; e impacto da carga tributária.

Apenas com a reunião de indícios precisos e convergentes, capazes de provar a existência de simulação, é que estaremos no campo do planejamento tributário ilícito.

Da análise do caso concreto

De acordo com o que foi constatado pela fiscalização:

(i) os contratos celebrados entre a Petrobras e as fretadoras *Offshore* e entre a Petrobras e a Recorrente indicam uma confusão entre partes, sócios, domicílio, objeto, obrigações e responsabilidades. Todas as Fretadoras possuem o mesmo domicílio contratual e legal; os representantes legais das Fretadoras são a maioria das vezes as mesmas pessoas (Milton Taufic Schahin e Salim Taufic Shahin, sócios da Recorrente) e "eventualmente os representantes legais das *Offshore* também são prepostos da Shahin Engenharia". São empresas criadas em local com tributação privilegiada (*paraíso fiscal*) sem patrimônio suficiente para fazer frente às demandas contratuais assumidas, sem expertise no ramo de petróleo e gás e sem nunca ter atuado em território nacional, ao contrário da vasta reputação da Shahin Engenharia nessa seara;

(ii) o patrimônio da Shahin, na verdade, é o único a responder perante as garantias dos credores financiadores do projeto como um todo, englobando afretamento e operação. A Shahin é quem de fato assume os riscos e a responsabilidade de toda a operação através de um sistema de garantias das mais variadas ordens, como cessão fiduciária de créditos, alienações de direitos creditórios, fianças etc., todas levadas a cabo por ela própria e sem a intervenção das Fretadoras.

Nesse ponto, destaca-se que há cláusula de solidariedade, total e irrestrita, através da qual o Operador (Recorrente) se solidariza com o Fretador nos contratos destes com a Petrobras e, correspondentemente, o Fretador se solidariza com o Operador nos contratos desses últimos. Todos os solidários, diga-se, são responsáveis perante a Petrobras, pelo todo, independente de ordem de preferência. A Shahin, aliás, que figura como contratante originária do seguro global das embarcações/plataformas, ainda que para posterior endosso.

(iii) foi a Shahin a executora das atividades inerentes aos dois contratos (Operação e Afretamento) de forma indistinta. Além de propiciar toda a base para a operação, a Shahin assumiu, ainda, o papel de beneficiário do regime de admissão temporária.

É o grupo Shahin no Brasil que participa das Licitações na modalidade convite internacional em conluio com a Petrobras e Fretadoras.

É a Shahin que atua na busca por Financiadores, na manutenção e desenvolvimento de estaleiros no exterior; no comissionamento e intermediação para atuação em águas brasileiras; na assunção de custos e despesas globais e no controle de pagamentos e recebimento do projeto como um todo.

Nesse sentido, o fisco demonstra como se dava o financiamento do projeto global: através de garantias em operações financeiras estruturadas sempre pela Recorrente junto a instituições financeiras, como o Deutsche Bank, para levantar os recursos não só para viabilizar a construção das plataformas (ou embarcações), mas também para utilização em rolagem de dívidas, refinanciamentos de projetos, provimento de fundos para "contas de reserva" e "compras e aquisições de equipamentos".

Demonstra também que a Recorrente (Shahin Engenharia) participou de construção de estaleiros como atividade operacional, figurando inclusive como proprietária, "assessorou" as Fretadoras nos processos de construção, gerenciamento e manutenção das embarcações, atuou na liberação das unidades para o transporte em águas brasileiras, na execução de testes e homologação de todas as especificações técnicas e operacionais, na intermediação para entrega e aceite junto à Petrobras, na realização de auditorias nas obras, enfim, praticou todas as funções inerentes aos "dois contratos".

A fiscalização ainda se certifica de que vários prestadores de serviços atuaram na fase de construção das plataformas como empregados ou contratados pela Shahin, não havendo vinculação desses funcionários com as *Offshore*; e que há gestão de fornecedores da Shahin em estaleiros no exterior, inclusive em fase pré operacional.

(iv) a prática de "gestão e reembolso" e sua respectiva contabilização demonstram, ademais, que a Schahin e as Fretadoras de fato "se fundem numa mesma pessoa no contexto global".

Nesse particular, a Shahin tentou justificar que a sua assunção ou absorção das obrigações contratuais imputadas às Fretadoras teria por base relações meramente comerciais, fazendo ela jus às remunerações ínfimas e desproporcionais, quais sejam, de US\$1.000,00 mensais no que diz respeito às atividades contempladas nos *contratos de gestão e construção*; e de 1% de taxa de administração sobre os reembolsos objeto dos *contratos de gestão e reembolso*.

Nem toda a receita objeto do reembolso é contabilizada e efetivamente cobrada, sendo os registros efetuados de forma centralizada e consolidada pela Recorrente, sem correspondência lógica entre datas e operações, fato este que impede aferir de forma clara e precisa a sua origem, composição e natureza.

(v) após esmiuçar os atos constitutivos de todas as empresas envolvidas e vinculadas ao grupo Shahin, foi constatada a identidade de controle, representado no topo da cadeia pelos sócios da Recorrente MILTON TAUFIC SCHAHIN e SALIM TAUFIC SCHAHIN.

Diante desses fatos e do conjunto probatório acostado aos autos, as autoridades julgadoras de primeira instância chegaram a seguinte conclusão:

"[...]após cuidadosa leitura dos argumentos apresentados pelas partes, entendo que a razão está ao lado da autoridade fazendária, que logrou caracterizar não apenas a inoperância das empresas offshore, mas também a atuação dolosa da contribuinte na consecução dos atos simulados.

Os elementos de prova apresentados pela fiscalização são muitos e apresentam diferentes graus de relevância. Descrevo, nos tópicos a seguir, aqueles que entendo fundamentais para firmar meu juízo de convicção.

[...]

Sem embargo do fato de que inexistente qualquer impedimento ou vedação legal para o arranjo societário em questão, tal cadeia de comando permite visualizar a realidade descortinada pela autoridade fazendária junto à atuação: o fato de que as fretadoras Offshore – que são pessoas jurídicas totalmente inoperantes –, nada mais são do que interpostas pessoas dos administradores da SCHAHIN, convenientemente instaladas em paraíso fiscal. Trata-se, pois, de hipótese de simulação, prevista no art. 167, §1º, I, do Código Civil de 2002, conforme aprofundado mais adiante.

[...]As fretadoras offshore não têm corpo técnico; não existem como empresa no plano material. Atuam formalmente nos contratos bipartidos mediante sistemática subcontratação da SCHAHIN. São formalmente constituídas no exterior, de maneira a viabilizar o enquadramento das operações realizadas de fato pela SCHAHIN em normas tributárias mais benéficas, sob o manto da dissimulação.

Em que pese a alegação da impugnante de que as fretadoras foram criadas para possuir embarcações, é nítido que todo o processo de financiamento e construção das unidades de exploração de petróleo foi fomentado pela SCHAHIN, conforme descrito com detalhes junto ao item 4 do RF. Não por outro motivo, a SCHAHIN, ou outra empresa nacional do grupo Schahin, atua sempre como responsável solidária e garantidora das operações formalmente pactuadas pelas fretadoras junto a terceiros.

Conforme destacado junto ao item 3.2.6 do RF, as fretadoras nunca atuam como executoras e – principalmente – garantidoras das responsabilidades decorrentes do regime especial de importação de bens destinados ao atendimento do contrato de afretamento, como se vê nas transcrições a seguir: [...]

É desnecessário avançar quanto a esse tópico, visto que os elementos materiais são inequívocos: as fretadoras offshore são “empresas de papel”, utilizadas como interpostas pessoas pela verdadeira executante dos contratos de afretamento – a Schahin Engenharia S/A.

Como se nota, a fiscalização e a decisão de piso concluíram que as Recorrentes, sob a roupagem de "pagamentos por afretamentos devidos a Fretadoras estrangeiras", esconderam, na verdade, receitas próprias da Shahin Engenharia, receitas estas que deixaram de ser informadas e declaradas ao fisco brasileiro, pois alocadas, de forma simulada, às empresas *Offshore* interpostas pelos administradores do grupo Shahin.

Vale dizer, a fiscalização e a DRJ inclinaram-se pela tese da simulação, sob a premissa de que não existiriam diferentes pessoas jurídicas exercendo as atividades de afretamento e operação, mas sim um contrato global, celebrado entre Petrobras e Shahin, razão pela qual esta última é a verdadeira titular da totalidade dos pagamentos, e não de apenas 10%.

A meu ver a autuação está embasada em uma fiscalização digna de aplausos e que conseguiu reunir diversos indícios que, uma vez analisados em conjunto, são capazes de provar o acerto quanto à caracterização de simulação. Também a decisão recorrida está amparada na melhor doutrina e alinhada com a jurisprudência do CARF.

Os elementos probatórios produzidos pelo fisco, ao contrário do quanto alegam as Recorrentes, não constituem meras presunções simples incapazes de fazer prova. Pelo contrário, foram apurados diversos indícios contundentes que, somados, permitem ao presente Julgador criar uma convicção segura de que os Recorrentes participaram conscientemente de uma estrutura simulada que permitiu desviar receitas da Recorrente à empresas de fachada interpostas em *paraíso fiscal* sob a forma de Fretadoras.

Nessa situação concreta a simulação relativa me parece evidente.

As Fretadoras *Offshore* interpostas "emprestaram" apenas seu nome e existência (formal) para possibilitar o recebimento de 90% da receita proveniente dos contratos de exploração de óleo e gás no exterior, simulando que foram contratadas pela Petrobras em contratos de licitações para afretamento e dissimulando a verdadeira empresa contratada, a Shahin Engenharia S/A, que sempre foi a responsável por executar efetiva e materialmente tudo o que foi contratado no projeto global.

Num breve resumo, e em sentido oposto ao que previa os editais de licitação, as Fretadoras nunca dispuseram de competência técnica, financeira e gerencial em nenhuma, simplesmente nenhuma atividade ou tarefa que compõem qualquer um dos dois contratos, seja na fase pré-operacional, seja na gestão da construção junto aos estaleiros, seja no transporte, no comissionamento, nos registros e controle dos recursos financeiros, custos e despesas.

Na participação das licitações - curiosamente sempre na modalidade convite internacional lançado pela Petrobras -, é a Shahin no Brasil que representa os interesses das Fretadoras, prestando-lhes consultoria inclusive para elaborar proposta técnica.

Na fase de construção das embarcações/plataformas, as Fretadoras "subcontratam" a Recorrente para gerenciar a construção, assumindo a contratação direta de pessoas, fornecedores, abertura de escritórios internacionais, além de promover o acompanhamento do projeto juntamente com pessoas designadas pela Petrobras.

Todo o processo de construção e financiamento das unidades foi fomentado pelo grupo Shahin no Brasil. A Shahin participava da gestão e direção dos projetos das Fretadoras, atuava na contratação de estrangeiros e era responsável solidária nos contratos de afretamento em tudo.

Também nas tarefas inerentes aos contratos bipartidos em afretamento e operações é a Shahin quem reúne as condições técnicas para cumprimento das obrigações e quem de fato as assume e executa.

A fiscalização e a DRJ, vale lembrar, citaram vários exemplos de obrigações presentes nos contratos de afretamento, como a realização de testes, medições, manutenção, intermediação financeira, assunção de garantias, aquisição de equipamentos, fornecimento de materiais etc., obrigações estas que foram cumpridas exclusivamente pela Shahin¹⁸.

Há identidade de controle societário das Fretadoras com a Recorrente, bem como do contador responsável pelas "empresas" Fretadoras e demais empresas do grupo Shahin.

A sistemática contábil e financeira, narrada com precisão de detalhes no Relatório Fiscal, revela uma verdadeira confusão entre as partes (Fretadoras e grupo Shahin), demonstrando tratar-se de uma única unidade de operação e controle, representada pela Shahin Engenharia.

¹⁸ Cabe ressaltar que, segundo penso, a discussão sobre a natureza efetiva do modelo de afretamento, se foi feito ou não "a casco nu", é irrelevante, uma vez que as obrigações das Fretadoras constam nos próprios contratos. De qualquer forma, a argumentação da Recorrente sobre o afretamento na modalidade "casco nu", como forma de se livrar de obrigações, além de contraditória com a peça de defesa, não resiste em face das cláusulas previstas, por exemplo, nos contratos das unidades SC LANCER (fl. 957 do processo final 2014-40 apenso - cláusulas 3.2, 3.10 e 3.11) e NORTH STAR I (fls. 4.032 e seguintes - cláusula 3.28), que registram a obrigação das Fretadoras na gestão náutica das embarcações.

Há diversos exemplos de pagamentos feitos em comum, passíveis de manipulação e sem controle analítico específico ou individualizado. As faturas (*invoices*) das *Offshores* possuem, aliás, carimbo da Shahin.

Enfim, toda estrutura que sustenta os negócios explorados (segregados em *afretamento + operação*) foi provida pelo grupo Shahin, cuja sede e estrutura no Brasil sempre serviram de base de apoio e execução.

A confusão patrimonial, contudo, opera-se em todos os seus aspectos: administrativo, financeiro e operacional. Administrativo porque restou comprovado que os sócios e representantes são os mesmos do grupo Shahin. Financeiro porque restou demonstrado que havia um controle financeiro único e comum, exercido pela Shahin no Brasil nas figuras de seus sócios e administradores. E operacional porque tudo o que era necessário e requerido pela Petrobras foi de fato prestado pela Shahin Engenharia.

A confortável logística proposta pela Shahin no negócio fazia, cumpre observar, com que as empresas interpostas (*Offshore* Fretadoras) não precisassem sequer mover uma palha para que tudo ocorresse. Aqui, não se pode perder de vista que mudam-se uma ou outra empresa Fretadora, cujo domicílio se mantém o mesmo, mas a Shahin Engenharia permanece presente ativamente na operação, demonstrando ser a única parte contratual junto a Petrobras.

Especificamente em relação à habilitação e capacidade técnica das Fretadoras, a decisão de piso teceu os seguintes comentários:

Importante destacar que a participação das fretadoras offshore no procedimento licitatório simplificado trazia como pressuposto o atendimento a requisitos em etapa preliminar de pré-qualificação e habilitação, onde deveriam restar comprovadas a "habilitação jurídica", "capacidade técnica, genérica, específica e operacional" e "qualificação econômica-financeira" da pessoa jurídica, à vista do item 4.1.1 do Decreto nº 2.745/1998.

Todavia, quando a fiscalização procurou pesquisar os elementos pertinentes à aferição de tais requisitos normativos por parte da Petrobras, deparou-se com toda a sorte de empecilhos para a apresentação de documentos, seja por parte da Petrobras, seja por parte da autuada. Destaco, nesse particular, o conteúdo do item 4.20.4 do RF:

4.20.4. Já a Petrobras, se esquivava a todo momento a apresentar documentação licitatória de obrigatoriedade constitucional, legal e regulamentar conforme veremos no item 4.20.21. Foram mais de 15 meses de insistentes intimações para apresentação desse quesito: documentos comprobatórios da qualificação jurídica e capacidade técnica e operacional das FRETADORAS OFFSHORE.

É nítido, pois, que tais documentos não foram apresentados, porque seguramente evidenciariam irregularidades cometidas quanto à habilitação dessas pessoas jurídicas. Não por outro motivo, a fiscalização formalizou auto de embargo e representação fiscal para fins penais contra a Petrobras, conforme descrito no RF, às fls. 434/435.

Quanto à [ausência de] qualificação técnica das fretadoras estrangeiras, é interessante notar que o enfrentamento da questão pela fiscalizada comportou radical mudança de estratégia, quando da apresentação da nova impugnação.

Na impugnação apresentada junto ao processo nº 19515.712387/2014-73, a contribuinte defendeu categoricamente que cabia às empresas Offshore o exercício de várias atividades inerentes ao afretamento, como se vê da transcrição a seguir (ver fl. 1110 do processo nº 19515.712387/2014-73):

Registre-se que não apenas o comando dos serviços de manutenção está a cargo das fretadoras, como é delas também a obrigatoriedade de aquisição e exportação ao País, das partes e peças necessárias à manutenção de suas unidades, cabendo à 1ª Impugnante, na condição de executora destes serviços auxiliares e de apoio local, importar referidas partes e peças e empregá-las nas embarcações.

As Declarações de Importação de partes e peças analisadas e destacadas pelo autuante (anexadas ao processo em referência) e que acobertaram as exportações/importações temporárias de partes e peças necessárias aos serviços de manutenção e reparo das embarcações NORTH STAR I e SC LANCER comprovam, sem maior e sem dúvidas, a clara e efetiva existência de atividades por parte das fretadoras no exterior, tendo em vista serem elas as responsáveis pela identificação das partes, peças e equipamentos necessários às embarcações, aquisição e exportação e embarque destes mesmos equipamentos para o Brasil - figurando a prestadora de serviços (1ª Impugnante) como Importadora temporária pelo REPETRO - para serem empregados em suas embarcações . [Grifei]

Já agora, na nova impugnação, o argumento é de que todo o trabalho técnico-operacional cabia à operadora [e não às fretadoras], sendo desnecessário às empresas offshore dispor de funcionários ou instalações físicas. Se não, vejamos a transcrição a seguir (ver fl. 1526 dos presentes autos):

Uma vez finalizada a construção da Unidade, sendo esta colocada à disposição da Operadora, à Fretadora não cabe qualquer outra atividade técnica ou operacional, restando apenas a administração financeira dos recebimentos pertinentes. E tal administração financeira pode perfeitamente ser realizada por outras sociedades de seu grupo econômico, não restando razão para que a Fretadora disponha de funcionários ou instalações físicas! [Grifei]

De fato, em vários momentos a nova impugnação diverge da anterior. A interessada admite expressamente essa circunstância [a apresentação de teses divergentes], que seria derivada – segundo seu entendimento – da adoção de diferentes "técnicas de defesa", como se vê à fl. 1471. Todavia, em relação aos fatos acima, não há como conceber textos impugnatórios do mesmo sujeito passivo com leituras tão diferentes entre si dos mesmos fatos, visto que se trata de mera apreensão e descrição da

realidade e não de construção de tese jurídica sobre a matéria: ou as fretadoras atuavam operacionalmente, ou não atuavam. A notória divergência entre as teses apresentadas nas duas impugnações somente certifica a tese da fiscalização: as fretadoras obviamente não atuavam e a sua utilização formal foi dolosamente orquestrada. Eram empresas "de papel". Uma simulação.

Pois bem. A análise dos elementos de prova carreados aos autos pela fiscalização não deixa dúvidas de que não existe "capacidade técnica, genérica, específica e operacional" por parte das Fretadoras, muito embora esta capacidade fosse requisito para a contratação.

E não obstante a contradição que existe entre as defesas apresentadas pelos contribuintes no tocante à capacidade técnica e operacional das Fretadoras, a meu ver é inconteste que os contratos formalizados *de afretamento* impôs deveres materiais por parte das Fretadoras das embarcações, mas que foram cumpridos pela Shatin.

A Recorrente, por meio dos contratos diretos de operação com a Petrobras, e por meio dos contratos de gestão (reembolso/construção) formalizados com as *Offshore*, simplesmente assume a inteira obrigação e responsabilidade pela execução de tudo o que foi exigido pela Petrobras.

Nota-se, assim, que sem a participação da Recorrente na estrutura que provocou a evasão tributária apontada, a operação tida por *afretamento* simplesmente ruiria. Já sem a participação das Fretadoras em nada alteraria o cumprimento material do ônus contratual e riscos assumidos, ou seja, o negócio como um todo continuaria da mesma maneira.

Nesse diapasão, e sem maiores delongas, vale assinalar que a própria Recorrente acabou reconhecendo, por ocasião do ajuizamento do processo de recuperação judicial, que as empresas estrangeiras *Offshore* serviram ao propósito de atuarem como veículos para captação de recursos, como exigido pela Petrobras, enquanto os equipamento e pessoal eram todos brasileiros, sendo os serviços de perfuração de poço de petróleo também prestados no Brasil para uma sociedade brasileira. Veja-se alguns trechos da petição inicial da recuperação judicial que confirmar essa afirmativa:

E, como já mencionado, fica absolutamente claro e cristalino o fato de que as sociedades estrangeiras foram criadas e constituídas como veículos para captação de dívidas estrangeiras, bem como para atender a demanda da Petrobrás em afretar equipamentos de sociedades também estrangeiras. De toda forma, é mais do que claro que tais sociedades servem ao propósito de contribuir para uma operação nitidamente brasileira, já que seus equipamentos estão perfurando poços no Brasil, seu cliente é uma empresa brasileira e a prestadora dos serviços (a empresa que efetivamente emprega os engenheiros e outros empregados que efetivamente perfuram os poços) é brasileira.

Mais adiante esclarece que:

Além do subsídio de direito material ora destacado, também se deve levar em conta que o sucesso de uma empresa está intimamente ligado ao sucesso da outra, tendo em vista que as Requerentes possuem avais e garantias cruzadas sobre os seus endividamentos particulares, o que implicaria vencimento antecipado das obrigações assumidas em contratos com cláusulas de *cross-default*, corroborando a tese de que o soerguimento das empresas só poderia acontecer de forma paralela.

Com efeito, as Fretadoras e a Operadora (Recorrente) formam, junto com os solidários, um único grupo econômico com interesse comum, sendo a Shahin no Brasil a verdadeira representante e executora do projeto global e cujo próprio patrimônio garante o adimplemento contratual integral e os múltiplos financiadores de todo o negócio.

É justamente por isso, ou seja, pelo fato da Recorrente já possuir todas as condições necessárias e suficientes para satisfazer integralmente as exigências da Petrobras, que as Fretadoras não possuem capacidade técnica, foram constituídas com capital social ínfimo e nunca possuíram patrimônio algum.

As Fretadoras estrangeiras, pois, foram interpostas fraudulentamente na tentativa de simular pagamentos por afretamentos provenientes do exterior.

Nesses termos, aquilo que foi declarado pelas partes não foi de fato realizado. Foi a Shahin Engenharia que figurou como parte de tudo o que foi contratado pela Petrobras, não havendo qualquer participação material das *Offshores* na estrutura, que apenas "emprestaram" sua qualificação jurídica para praticar o ilícito (*simulação relativa*).

As *Offshore* foram interpostas e figuraram como Fretadoras somente na aparência. É aqui que está justamente a divergência (ou contradição) entre o que foi acordado – grupo Shahin no Brasil prestando uma gama de serviços para a Petrobras, englobando afretamento, operações e quiçá outros pagamentos - e os negócios formalizados e divulgados ao público - de que 90% dos valores seriam devidos as Fretadoras interpostas a título de afretamento.

Os fatos apurados pelo fisco muito bem revelam que a simulação consistiu justamente na bipartição artificial da contratação, mais precisamente na fixação do percentual de 90% como remuneração das Fretadoras, quando, na verdade, a totalidade dos pagamentos constitui receita da Recorrente.

A simulação se torna ainda mais perceptível em face da desproporção entre a dimensão dos serviços formalmente assumidos pela Shahin perante as Fretadoras, bem como da cessão de todas as obrigações das Fretadoras ao grupo Shahin, que ocorreu, a bem da

verdade, sob a questionável forma de terceirização de atividade fim e sob a fixação de remunerações irrisória em face dos riscos e obrigações assumidos.

Analizando o filme (ou seja, o conjunto de atos e comportamentos paralelos relacionados aos contratos de afretamento e operação), e não a foto (operações formalmente consideradas), noto ainda que sequer é possível segregar o "afretamento" das demais obrigações no bojo dos contratos auditados.

Não existe - e nesse ponto os Recorrentes não tecem nenhum comentário - a identificação de nenhum critério capaz de justificar a adoção dos percentuais fixos (90/10). E por que não houve a identificação desse critério? Ora, porque a contratação foi feita de forma global, envolvendo exclusivamente a Petrobras e a Shahin.

Ao analisar esse rateio de 90% (afretamento) e 10% (Operação), precisas foram as considerações da DRJ, assim vazadas:

Nesse contexto, não há como deixar de concluir que o modelo de repartição de receitas – 90%/10% – adotado nos contratos formalizados pela Petrobras encontra dissonância com a realidade.

O relatório da agência de classificação de risco MOODY's, referido pela fiscalização junto ao item 4.6.4 do RF, certifica a incongruência do modelo em tela – que reserva apenas 10% das receitas totais para a “operadora” – [...]

Se de um lado não se revela razoável deduzir a ocorrência de dissimulação tão-somente com foco na disparidade “9/1” em questão, é inegável que tal dissonância, combinada com todo o restante do conjunto probatório coligido pela fiscalização, certifica sim, no caso concreto, o acerto da tese fazendária.

Saliento que caso tais afirmações fossem de fato equivocadas, e caso houvesse efetivo substrato material para o rateio de receitas à razão de 9 para 1, bastaria à contribuinte desvelar junto à impugnação a efetiva estrutura de receitas e custos vinculados a um e a outro contrato, que restaria esvaziada a tese da fiscalização.

Sendo as fretadoras offshore empresas ligadas ao grupo Schahin a apresentação de elementos da espécie não deveria ser difícil. Mas obviamente que em momento algum a apresentação de provas nesse sentido é intentada pela defesa. Não é difícil depreender as razões de tal omissão. Em primeiro lugar, porque a contabilidade das empresas não permite tal segregação, em face da unicidade de execução dos contratos, como se disse anteriormente. Em segundo, porque mesmo que restasse possível, a exteriorização dos números certamente não viria a favor da tese da impugnante.

Finalmente, cumpre ressaltar que os elementos presentes nos autos não permitem certificar se houve efetiva “ingerência” da autuada junto à Petrobras para fins de formação do mecanismo de rateio de receitas à razão de 9/1, conforme repudia a contribuinte junto ao texto impugnatório. Minha convicção é de que de fato não houve propriamente “ingerência” nesse particular, a julgar pelo fato de que a proporção 9/1 foi utilizada

indistintamente pela Petrobras em inúmeros outros contratos, como por exemplo aqueles listados junto ao Acórdão nº 3403-002-702, de 29/01/2014, antes mencionado.

Nesse contexto, a interposição das *Offshores* aparece como o meio escolhido pelas partes para, de forma ilícita, alocar 90% dos pagamentos da Petrobras ao exterior, sem tributação no Brasil.

Como bem demonstrou a PGFN, essa forma de contratação fracionada (serviços e afretamento) tornou-se verdadeira praxe das prestadoras contratadas com a Petrobras e vem sendo alvo de autuações fiscais nesse mesmo sentido.

A título de exemplo, reproduzo abaixo a ementa de um julgado¹⁹ sobre a matéria.

CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE. CONTRATO DE "AFRETAMENTO" DE PLATAFORMAS DE PETRÓLEO. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PRODUÇÃO E PROSPECÇÃO DE PETRÓLEO. NATUREZA DOS PAGAMENTOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS.

A bipartição dos serviços de produção e prospecção marítima de petróleo em contratos de aluguel de unidades de operação (navios-sonda, plataformas semissubmersíveis, navios de apoio à estimulação de poços e unidades flutuantes de produção, armazenamento e transferência) e de prestação de serviços propriamente dita é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções.

O fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável aos serviços contratados, razão pela qual os pagamentos efetuados ao amparo dos contratos ditos de "afretamento" sujeitam-se à incidência da Contribuição.
(Acórdão nº 3403-002-702, de 29/01/2014)

Esse precedente, a meu ver, reforça a convicção de que é manifesta a hipótese de simulação por interposição fictícia das *Offshore* Fretadoras.

Nos recursos voluntários, os Recorrentes gastam páginas e páginas buscando sustentar a autonomia das Fretadoras *Offshore*. Afirmam tratar-se de Sociedades de Propósito Específico - SPE, espécie societária esta que seria usual no sistema de financiamento internacional (*Project Finance*) e que permite que o próprio projeto em si garanta o financiamento da construção das embarcações/unidades, não dependendo do balanço dos empreendedores. Chegam, ainda, a insinuar que "os julgadores de primeira instância demonstrado [sic] ter uma visão "caipira" de negócios transnacionais em mercado de escala mundial e especializado" (fls. 2.556).

¹⁹ Observa-se desse julgado que a Turma concluiu pela existência de artificialismo na contratação apartada de serviços e afretamento, especialmente quando se trata de empresas ligadas. Naquele caso, a situação era a mesma da presente: uma única contratação é desmembrada em dois contratos: um celebrado entre a Petrobras e a sociedade estrangeira fretadora, totalizando 90% da remuneração; e outro firmado entre Petrobras e a prestadora de serviços no Brasil, com direito à percepção do restante (10% dos pagamentos). Com isso, além da alíquota zero de imposto de renda na fonte, também buscou-se afastar a incidência de CIDE.

Apenas para esclarecer, não se trata aqui de nenhum preconceito contra a bipartição contratual entre afretamento e operações²⁰, mas sim da análise de um caso concreto que, simulando-se pagamentos a título de afretamentos provenientes de empresas interpostas pelo grupo Shahin no exterior, dissimularam o efetivo titular destes pagamentos, que é a Recorrente (Shahin Engenharia S/A), a verdadeira empresa contratada.

Dito de outra forma: admite-se, afinal existe base legal para isso, a possibilidade de bipartição contratual entre afretamento e operações, inclusive com utilização de percentuais fixos já previstos no plano normativo (80%/85% para afretamento), mas daí a afirmar que essa estrutura admite o uso de empresas interpostas para sonegar tributos, existe um abismo.

Com efeito, a permissão legal para a segregação contratual (afretamento x operação) tem como "pano de fundo" a livre iniciativa econômica e uma bipartição material clara e efetiva e que pressupõe partes com capacidade técnica própria e autonomia patrimonial. Não se trata, porém, de uma presunção absoluta, como parece fazer crer os Recorrentes.

O argumento de que os contratos de afretamento foram formalizados no contexto de procedimento licitatório simplificado, realizado perante sociedade de economia mista que representa a União Federal, bem como seguiram uma praxe ou modelo comercial adotada mundialmente, por si só, não tem o condão de legitimar uma segregação que nunca existiu materialmente e validar uma operação simulada por meio de interposição fictícia de Fretadoras constituídas em *paraíso fiscal*.

Tanto é assim que a Solução de Consulta 225/2014, que foi citada pelos contribuintes, dispõe que "*as remunerações pactuadas nos contratos de afretamento e operação*" devem ser "*compatíveis com as atividades e responsabilidades assumidas por cada contratada, de forma a não configurar hipótese de manipulação de contratos*".

A manipulação referida, nesse caso concreto, é representada justamente pela simulação, isto é, pela interposição fraudulenta das *Offshore* Fretadoras.

²⁰ A Lei nº 13.043, de 13/11/2014, que alterou o art. 1º da Lei nº 9.481/1997, inserindo-lhe o §2º, passou a admitir expressamente a alíquota zero de IRRF para remessas para o exterior em contraprestação ao afretamento de embarcações utilizadas na exploração e produção de petróleo, permitindo a segregação das receitas de afretamento dos demais serviços. Veja-se: "Art. 1º A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses: I - receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras ou motores de aeronaves estrangeiros, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem como os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias; (...) §2º No caso do inciso I do caput deste artigo, quando ocorrer execução simultânea do contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, do valor total dos contratos a parcela relativa ao afretamento ou aluguel não poderá ser superior a: I - 85% (oitenta e cinco por cento), no caso de embarcações com sistemas flutuantes de produção e/ou armazenamento e descarga (Floating Production Systems - FPS); II - 80% (oitenta por cento), no caso de embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação, manutenção de poços (navios-sonda); e III - 65% (sessenta e cinco por cento), nos demais tipos de embarcações. (...)". Verifica-se também que, nos termos da Solução de Consulta nº 225, de 19 de agosto de 2014, decidiu-se por admitir a possibilidade jurídica da contratação de navios sonda para operação, mediante a formalização de dois contratos distintos, como se vê da redação do item 16: "(...) em princípio, não se vislumbra nenhum óbice que, na gestão de seus negócios, determinada empresa opte por efetuar dois contratos com empresas distintas, uma para afretamento do bem e outra para sua operação". Entretanto, a solução de consulta é explícita no sentido de especificar que "a presente consulta também não se presta para verificar se as remunerações pactuadas nos contratos de afretamento e operação dos navios sonda são compatíveis com as atividades e responsabilidades assumidas por cada contratada, de forma a não configurar hipótese de manipulação de contratos" (ver redação do item 20).

E para que não parem dúvidas acerca da ocorrência de manipulação (ou melhor, de simulação), merece ainda atenção o contexto de "cartas marcadas" e conluio no qual as contratações aos pares foram firmadas.

Essa contextualização da operação investigada foi bem elucidada pela autoridade julgadora. Veja-se:

À medida que a operação da Polícia Federal avança, vão-se tornando evidentes os indícios de envolvimento direto da autuada em esquemas de corrupção envolvendo a Petrobras, como se vê, a título de exemplo, na notícia divulgada junto ao jornal Estadão, veiculada por meio do link <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,o-navio-vitoria-encalha-na-lava-jato,1697497>.

Trago à colação tais considerações, de maneira a evidenciar que as investigações acerca do envolvimento da autuada e da Petrobras em irregularidades atinentes à contratação de empresas Offshore por meio da expedição de cartas-convite afasta de plano a presunção de licitude que circunscreve contratações da espécie, em que pese terem sido promovidas por sociedade de economia mista, no âmbito de procedimento licitatório autorizado por lei.

Os desdobramentos da operação Lava-jato, que apontam para o envolvimento de grandes empresas, bem como de agentes públicos e políticos de relevo nacional, ajudam a compreender as dificuldades enfrentadas pela fiscalização no curso da auditoria realizada junto à SCHAHIN. Dentre essas dificuldades, destaca-se a negativa da Petrobras em apresentar à fiscalização documentos pertinentes aos contratos de afretamento, conforme evidenciado no item 2.2.6 do relatório fiscal.

E o enfrentamento desses obstáculos, ao lado da complexidade que envolve o ambiente operacional em que inseridas as contratações em tela, revelam o porquê do esforço da fiscalização, materializado – como se disse mais acima – em relatório fiscal que contempla nada menos do que 998 páginas, suportado por documentos organizados em processo autônomo com mais de 65.000 folhas que, somadas às 2.236 folhas do processo principal, totalizam um enorme arcabouço probatório.

É esse, pois, o cenário em que inserido o litígio.

De fato, existem diversas notícias vinculando executivos do grupo Shahin (dentre eles Milton, Salim, Carlos Eduardo e Fernando) aos ilícitos apurados na contratação de navios-sonda²¹, inclusive com menção a fechamento de acordos de delação premiada e condenações.

²¹ A propósito: <http://www1.folha.uol.com.br/poder/2017/02/1860515-delatores-da-schahin-assinam-acordo-com-a-operacao-lava-jato.shtml> - 20/02/2017; <https://oglobo.globo.com/brasil/condenacao-de-moro-deixa-um-socio-do-banco-schahin-presos-outro-no-regime-aberto-20116023> - 09/2016; e <http://veja.abril.com.br/blog/radar/delacao-de-milton-e-fernando-schahin-pode-esclarecer-a-suspeita-de-que-banco-da-familia-deu-60-milhoes-ao-pt/> - 08/02/2017

A propósito, Milton Taufic Shahin, Salim Taufic Shahin e Fernando Shahin são réus na Ação Penal nº 5061578-51.2015.4.04.7000/PR, ação esta que foi citada pelos Recorrentes em petição de fls. 4.856 e cujo relato da demanda, disponibilizado no sítio do MPF, aponta que:

5. [...]. Ao final de 2015, foram concedidos pelo Banco Schahin empréstimos de R\$18.204.036,81 a AgroCaieras, empresa constituída por José Carlos Bumlai, apenas para quitar o empréstimo a título pessoal. Em 28/03/2007, o Banco Schahin cedeu o crédito, no montante de R\$21.267.675,99 à Schahin Securitizadora de Crédito. A dívida, sem que tivesse havido qualquer pagamento até então, foi quitada em 28/12/2009, mediante prévio contrato de transação, liquidação e dação em pagamento de embriões de gado bovino por José Carlos Bumlai a empresas do Grupo Schahin, e que foi celebrado em 27/01/2009. A dação em pagamento teria sido simulada, pois os embriões bovinos nunca foram entregues.

6. Segundo o MPF, a verdadeira causa para a quitação da dívida teria sido a contratação da Schahin pela Petróleo Brasileiros S/A Petrobrás para operação do Navio Sonda Vitoria 10.000, o que ocorreu em 28/01/2009, com memorando de entendimento entre a Petrobrás e a Schahin tendo se iniciado em 2007.

8. Afirma o MPF que houve direcionamento da contratação da Schahin baseado em razões técnicas fraudulentas.

9. Agentes da Petrobrás, o Diretor da Área Internacional Nestor Cuñat Cervero, o sucessor dele Jorge Luiz Zelada e Eduardo Costa Vaz Musa, gerente da Área Internacional da Petrobrás, teriam sofrido influências políticas, por agentes não totalmente identificados, para direcionar, fraudulentamente, o contrato para a Schahin e assim garantir a concessão de vantagem indevida ao Partido dos Trabalhadores (mediante a quitação do empréstimo concedido à referida agremiação política).

Ora, os fatos narrados atestam uma "íntima" relação dos administradores do grupo Shahin com a Petrobras, estão sendo amplamente divulgados, são de conhecimento público e servem, segundo a minha avaliação, definitivamente como uma *pá de cal* aos argumentos contrários à tese de simulação.

Esses relatos não correspondem, como quer fazer crer a interessada, de nova prova ou novo argumento, ou de prova inválida por ter sido emprestada, mas os desdobramentos da lava jato apenas ratificam a manipulação consciente dos percentuais adotados nos contratos, bem como o ambiente propício ao uso da estrutura simulada em questão.

As regras adotadas pela Petrobras para fins de contratação de embarcações/plataformas de exploração de petróleo por meio de procedimento licitatório simplificado dirigido a Shahin, admitindo-se uma segregação desproporcional (90 - afretamento/10 - operação) fixada "aos pares" de antemão, visivelmente não respeitaram os princípios norteadores do direito administrativo e criaram um ambiente favorável para a manipulação/simulação.

Não há, a bem da verdade, uma autêntica relação comercial entre a Shahin Engenharia, as *Offshore* e a Petrobras, fundada nos princípios da boa fé objetiva, liberdade contratual, moralidade e livre iniciativa. Essa triangulação é simulada e buscou camuflar a verdadeira causa da operação, qual seja, a prestação de diversos serviços na área de petróleo e gás, e "sabe-se lá mais o quê", exclusivamente pela Recorrente à Petrobras (ou seja, sem nenhuma intermediação ou participação das *Offshore* Fretadoras).

Posto isso, entendo que os argumentos pontuais e os esclarecimentos contidos nos recursos voluntários não se sustentam diante do trabalho fiscal. Correta, contudo, a caracterização de omissão de receitas que foi imputada por simulação.

4) Inconstitucionalidade

Atinente aos princípios e normas constitucionais que a Recorrente entende violados (confisco, capacidade contributiva, direito de propriedade, proporcionalidade e razoabilidade), cumpre frisar que este Conselho é incompetente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária, conforme Súmula CARF nº 2²².

Ademais, o Decreto nº 70.235/72 dispõe em seu art. 26-A que:

Artigo 26-A - No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal

II – que fundamente crédito tributário objeto de

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Verifica-se, assim, que o afastamento da aplicação de norma legal, sob fundamento de inconstitucionalidade, somente é possível no âmbito do processo administrativo fiscal federal nas hipóteses acima elencadas, o que não é o caso presente.

Falece ao presente julgador, portanto, competência para analisar os argumentos de cunho constitucional invocados pelos Recorrentes.

5) Dos efeitos penais

²² O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Também foge da competência do presente Julgador a análise acerca da procedência ou não do enquadramento da conduta da contribuinte em tipos penais, como é o caso da potencial caracterização de fraude licitatória, lavagem de dinheiro, organização criminosa e falsidade ideológica.

A incompetência dos órgãos julgadores administrativos para se pronunciar a respeito da matéria atinente à representação fiscal para fins penais encontra-se, aliás, expressamente prevista na Súmula CARF nº 28:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

6) Da multa qualificada de 150%

Restou demonstrado que os Recorrentes se valeram de uma estrutura artificial, criada de forma intencional, para fins de obter vantagens empresariais e fiscais. A interposição de empresas Fretadoras (*Offshore* domiciliadas em paraíso fiscal) para receber 90% dos pagamentos sob a roupagem de afretamento é fruto de negócio simulado celebrado em conluio entre Petrobras e o grupo Shahin.

Tal procedimento, a meu ver, caracteriza conduta dolosa (*simulação fraudulenta*) de tentar lesar o fisco, razão pela qual correta a qualificação da multa, como prescreve o artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/96. Tal dispositivo determina que o percentual de multa de 75% será duplicado nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Os artigos 71, 72 e 73, por sua vez, prescrevem que:

***Artigo 71** - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

***I** - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

***II** - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

***Artigo 72** - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

***Artigo 73** - Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

Entendo que o elemento doloso na simulação apurada é passível de enquadramento nos artigos 71, I e II, assim como no artigo 73, razão pela qual considero correta a exigência de multa qualificada.

7) Da multa agravada (de 150% para 225%)

O agravamento da multa de ofício foi levado a efeito com base no artigo 44, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.430/96, que assim prevê:

(...) § 2º - Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) 'grifei

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

A meu ver tal dispositivo deve ser interpretado com cautelas, dirigindo-se apenas às situações de reiterado não atendimento às intimações feitas ao longo do procedimento fiscalizatório. E, diga-se, "não atender" não é "sinônimo de "mal atender".

O campo de aplicação do agravamento da penalidade não contempla a hipótese de prestação deficitária ou insuficiente de documentos e esclarecimentos por parte dos contribuintes, o que, a meu ver, foi o que ocorreu na presente situação.

A fiscalização, convém notar, se valeu de várias respostas fornecidas ao longo do procedimento fiscal para reforçar sua tese. Se valeu, também, das informações prestadas pela Petrobras para apurar os tributos, ainda que não na forma que entendeu que deveria ter sido.

Vejam, a título exemplificativo, algumas passagens que atestam que houve atendimento aos termos:

- "Há de se enfatizar que as declarações de SCHAHIN ENGENHARIA S.A. e SCHAHIN PETRÓLEO S.A. em resposta aos Termos de Diligência Fiscal sempre foram no sentido de afirmar a sua mera interveniência nos contratos de AFRETAMENTO, inclusive tratando-os como contrato da PETROBRAS com 'TERCEIROS' dos quais não dispunham qualquer tipo de informações das 'entidades' FRETADORAS, [...]"

"Logicamente que a SCHAHIN não atua tão somente na prestação de serviços de OPERAÇÃO conforme reiteradas alegações nesse sentido em diversas respostas aos Termos de Intimação, mas também na direção de todo o empreendimento desde a aprovação de garantias aos credores múltiplos, da organização societária das FRETADORAS OFFSHORE, da construção das embarcações/plataformas, das licitações, dos contratos de AFRETAMENTO e OPERAÇÃO, manutenção, recebimentos, pagamentos dos credores, dos custos e despesas no exterior'.

"Em resposta à diligência fiscal, MILTON TAUFIC SCHAHIN respondeu de forma evasiva e pouco enfática aos questionamentos e afirmações (...)"

"IMPROPRIEDADE TÉCNICA NOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS - O contribuinte SCHAHIN ressalta em resposta ao

TIF07 em 19/08/2014 que lança todos os custos e despesas indiscriminadamente, sejam referentes à AFRETAMENTO, seja à OPERAÇÃO.

"CONFUSOS CONTROLES INTERNOS DA SCHAHIN - A SCHAHIN revela ainda que, para o devido REEMBOLSO, credita o custo/despesa (em espécie de estorno) e debita uma conta do ATIVO CONTAS A RECEBER.

Ora, a falta de apresentação de determinado livro e/ou documentos da escrituração, assim como a falta de determinado esclarecimento pontual, em um universo onde foram apresentados diversos documentos e respostas, por si só, não enseja o agravamento da multa de ofício qualificada.

Não vislumbro, nessa situação fática, que a conduta das Recorrentes no sentido de não prestar todos os esclarecimentos na forma pela qual pretendeu o auditor fiscal responsável tenha gerado obstáculos ao levantamento do crédito tributário e a instrução dos Autos de Infração.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, aliás, vem afastando o agravamento da multa quando não há prejuízos ao trabalho fiscal, conforme atesta a ementa do seguinte julgado:

MULTA AGRAVADA - ARTIGO 44, § 2º, LEI 9.430/96 - EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO - LANÇAMENTO POR PRESUNÇÃO. A aplicação do agravamento da multa nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96 deve ocorrer quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal. Na hipótese em que a fiscalização se vale de regra que admite o lançamento por presunção, a atitude do sujeito passivo torna-se irrelevante para o deslinde do trabalho fiscal, de modo a tornar-se inaplicável o agravamento da multa. (Acórdão n. 9202-004.290. Data de publicação: 17/08/2016)

Invoco, ainda, como argumento contrário ao agravamento da penalidade inteligência da Súmula CARF nº 96: *"A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros"*.

Nesse sentido, considero que o agravamento imputado é desproporcional e incabível, razão pela qual deve a multa de ofício ser reduzida de 225% para 150%.

8) Da responsabilidade solidária atribuída às pessoas físicas

Artigo 135, III, do CTN

A base legal da imputação da solidariedade às pessoas físicas foi o artigo 135, III, do CTN, que assim dispõe:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

De uma rápida leitura do artigo 135, III, do CTN acima transcrito, percebe-se que a responsabilização pessoal de diretores, gerentes ou representantes depende de comprovação de conduta **(i)** com excesso de poderes ou **(ii)** infração de lei, contrato social ou estatuto.

A responsabilidade de que trata o artigo 135, III, portanto, é composta por 2 (dois) elementos: o elemento pessoal, que diz respeito à pessoa que praticou a conduta, e o elemento fático, que diz respeito ao exercício de ato com excesso de poder ou com infração à lei, contrato social ou estatuto da empresa.

Ainda segundo o CTN, a conduta que enseja a responsabilidade de terceiros deve estar intimamente ligada ao fato gerador do tributo, como prescreve o artigo 128 do CTN:

***Artigo 128** - Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.*

Dessa forma, o TVF deve demonstrar que a pessoa qualificada como responsável pessoal agiu em infração a lei, ou em contrariedade aos limites do desempenho de sua função de sócio administrador, e, mais ainda, que desta conduta é que teria resultado o ilícito. Quer a autoridade fiscal ver prevalecer o Termo de Sujeição Passiva Solidária, mister que ela comprove a participação direta e consciente do administrador na realização dos atos alegadamente simulados ou fraudulentos.

Ressalte-se, por oportuno, que já foi reconhecido e consolidado pelo STJ, por meio da súmula 430, que *o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente*. O não pagamento do tributo pela sociedade, contudo, não é causa suficiente para que seus representantes se tornem responsáveis pelos débitos fiscais.

Também a mera qualificação de sócio, diretor, gerente ou representante da empresa autuada, por si só, não é suficiente para ensejar a responsabilidade pessoal. Nesse ponto, vale assinalar que o STF julgou inconstitucional o artigo 13 da Lei nº 8.620/93, dispositivo este que pretendia vincular à simples condição de sócio a obrigação por débitos previdenciários de sociedades limitadas. Transcrevo abaixo o seguinte trecho da ementa do referido julgado:

5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Deste modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a

consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. [...]

8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. (STF. RE 562.276. Plenário, 03/11/2010)

A partir dessas decisões dos Tribunais Superiores, percebe-se que a responsabilização pessoal depende da comprovação (logo, não se presume) de que a pessoa praticou, por meio de ato doloso, conduta diretamente relacionada aos fatos reveladores do fato gerador.

É o que se observa de recentes acórdãos do CARF:

“Os necessários elementos à caracterização da responsabilidade prevista no art. 135 do CTN são: a figura do administrador da sociedade, com poderes de gestão e as condutas reveladoras de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, com a imprescindível demonstração do dolo” (Acórdão n. 3301-003.160. Sessão de 25/01/17)

“É imprescindível, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa. Porém, o autuante não imputou qualquer ato ilícito a cada um dos sócios, não individualizando as condutas, restando flagrante a ilegitimidade passiva pelo prisma desse dispositivo (135 do CTN)” (Acórdão n. 1401-001.785. Sessão de 14/02/17)

A atribuição de responsabilidade tributária, portanto, não constitui expediente que possa ser utilizado “por atacado” ou “no modo piloto automático”, uma vez que tal instituto exige a comprovação de que os fatos ou atos que geraram o descumprimento de normas tributárias tenham sido praticados conscientemente (isto é, com dolo) pela pessoa qualificada como responsável.

Enquanto ato administrativo vinculado, o enquadramento do caso concreto à hipótese normativa deve ser motivado, permitindo o pleno conhecimento das circunstâncias fáticas e a devida compreensão das razões de direito que nortearam o lançamento por responsabilidade.

A mera indicação do dispositivo legal ou alegação genérica sem comprovação fática dos motivos que levaram a inclusão de determinada pessoa no polo passivo não é suficiente para ensejar a responsabilidade tributária em questão.

Do caso concreto

Conforme visto, os contratos denominados “de afretamento” e “de prestação de serviços” (*Operação*) foram bipartidos de maneira artificial por mera conveniência e conluio entre as partes envolvidas. Ao assim proceder, as partes tinham pleno conhecimento de que grande parte dos pagamentos (correspondente a 90%) passariam a ser desviados ao exterior, gerando sonegação tributária no Brasil.

E os mentores do esquema de fato foram os Srs. Milton Taufic Shahin e Salim Taufic Shahin, que notoriamente tinham plenos conhecimentos de todos os detalhes da estrutura simulada.

Ademais, o detalhado percurso seguido pela investigação do controle societário do grupo Shahin também revela a participação das demais pessoas físicas consideradas solidárias (Kenji Otsuki, Fernando Schahin e Carlos Eduardo Schahin) como participantes da "linha de frente" da operação.

A decisão de piso foi direta ao ponto:

O quadro ajuda a visualizar a estrutura societária que deu suporte às "empresas de papel".

A administração e o gerenciamento dessa estrutura comportou a inserção de outras pessoas físicas, além dos sócios originários Milton e Salim Taufic Schahin. São elas Kenji Otsuki, Fernando Schahin e Carlos Eduardo Schahin. Se não, vejamos:

a) Conforme evidenciado no item 12.12.1, entre outros do mesmo capítulo, vê-se que Kenji Otsuki é diretor e presidente da TURASORIA S/A e TURASORIA S/A LLC. Em declaração firmada no curso da auditoria, Kenji Otsuki confirmou ainda (i) o exercício do cargo de "gerente representante das empresas MS Drilling LLC e Turasoria S/A LLC., bem como (ii) a atuação como procurador das empresas Baerfield Drilling LLC e Soratu Drilling LLC (ver figura IX-467 do RF).

b) Já Fernando e Carlos Eduardo Schahin figuravam como procuradores do grupo SCHAHIN. Destaque para os documentos evidenciados (i) na figura IX-433, que identifica Fernando e Carlos Eduardo Schahin como procuradores da Turasoria S/A LLC (documento datado de julho de 2009) e (ii) na figura IX-466, que identifica Fernando, Carlos e Kenji Otsuki como procuradores da Casablanca International Holdings Ltd.. Fernando Schahin, vale destacar, é filho de Salim Taufic Schahin e CEO do Grupo Schahin. Carlos Eduardo Schahin é sobrinho de Milton Taufic Schahin.

Note-se que, como analisado nos tópicos anteriores do presente voto, toda a execução material dos contratos de afretamento ocorreu mediante a atuação efetiva das empresas nacionais do grupo SCHAHIN. Todavia, no plano formal, a atuação da SCHAHIN ocorria por meio das "empresas de papel", que eram representadas, ou pelos próprios MILTON e SALIM SCHAHIN, ou por pessoas por eles designadas. É possível concluir, pois, que os mandatários ou representantes das "empresas de papel" detinham evidente conhecimento a respeito do contexto que

circunscrevia a simulação descortinada pela fiscalização, de maneira que o dolo de simular está constantemente presente nos atos de administração praticados por esses agentes. Assim, encontra-se também aqui caracterizada a hipótese normativa dos artigos 124, I, e 135, III, do CTN.

Ocorre, contudo, que o "escopo contratual" de que se trata – qual seja, a execução dos contratos de afretamento – caracteriza precisamente o núcleo da simulação perpetrada pelas partes. Ratifico que, conforme salientado junto ao item 12.12.1, Kenji Otsuki é o administrador e representante da pessoa jurídica TURASORIA S/A LLC. Essa pessoa jurídica é quem formalmente afreta a unidade SC LANCER para a Petrobras, enquanto, sabidamente, a execução do afretamento era levada a termo pelas empresas nacionais do grupo.

Da mesma forma, Fernando Schahin e Carlos Eduardo Schahin alegam ter agido sempre mediante relação de subordinação às deliberações dos acionistas controladores. Alegam, também, que a fiscalização teria apresentado procurações datadas de julho de 2014, enquanto os fatos geradores que foram objeto do lançamento de ofício ocorreram em períodos anteriores.

Os argumentos, todavia, são insuficientes para elidir a condição de responsabilidade derivada dos artigos 124 e 135 do CTN. O material probatório trazido aos autos, formado precipuamente por (i) instrumentos de procuração, (ii) declarações firmadas por integrantes do grupo Schahin e até mesmo por (iii) publicações na imprensa (ver figura XI-21 do relatório fiscal) certificam a condição de Fernando Schahin e Carlos Eduardo Schahin como administradores do grupo Schahin. Ademais, e em que pese o esforço dos impugnantes em tentar diminuir a força probatória das procurações apresentadas pela fiscalização sob o argumento de que são mais recentes do que os fatos lançados, os próprios interessados admitem expressamente a existência de procuração – relativa à pessoa jurídica Turasoria – vigente para o período do lançamento de ofício.

Subsidiariamente, vale ressaltar que Fernando e Carlos Eduardo Schahin passaram a integrar, em 2006, a estrutura social da fretadora DLEIF Drilling LLC, conforme evidenciado junto ao tópico 12.12.2 do relatório fiscal. Em que pese a informação prestada pela autuante de que os implicados teria deixado a sociedade em 2008, o fato em si adere aos demais elementos de prova para certificar o envolvimento dos agentes com a alta administração do grupo Schahin.

Com efeito, o conjunto probatório trazido aos autos assegura que as pessoas físicas responsabilizadas de fato tinham conhecimento pleno da simulação, bem como que todo o negócio foi implementado com interesse comum do grupo Shahin no Brasil.

A participação dos senhores Milton Taufic Shahin e Salim Taufic Shahin, conforme demonstrado nos itens 9.9 e 9.10 do Relatório Fiscal, permite enquadrá-los como "manda chuva" na criação e uso das empresas interpostas.

A participação de Kenji Otsuki na estrutura simulada também se faz presente, afinal ele figurou como contador, presidente e diretor de pessoas jurídicas detentoras de

unidades de petróleo e titular de empréstimos e contratos bilionários, figurando como "braço direito" dos sócios principais.

Já Fernando Shahin, filho de Salim Taufic Shahin, exerceu cargo de diretor e esteve no comando da parte financeira do grupo Shahin na estrutura simulada.

E, finalmente, Carlos Eduardo Shahin consta como procurador da Recorrente, em procuração outorgada por Milton e Salim, para agir no seu interesse. Também agiu na tomada de decisões da *Offshore* Turasoria S/A LLC e integrou o controle financeiro do grupo Shahin.

Diante desses elementos, a minha opinião é a de que os responsáveis solidários pessoas físicas, por darem azo à sonegação, infringiram a lei, razão pela qual realmente devem constar como solidários.

9) Da responsabilidade solidária atribuída às pessoas jurídicas

A fundamentação legal para o enquadramento das pessoas jurídicas corresponde ao artigo 124, I do CTN., *verbis*:

“Art. 124 - São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;”

Nota-se, a partir desse dispositivo legal, que a solidariedade da obrigação tributária principal é regida por uma norma própria que tem no núcleo de seu antecedente a existência de interesse comum das partes na situação jurídica que corresponde ao fato gerador tributário.

Tendo isso em vista, a análise da procedência ou não do Termo de Sujeição Passiva Solidária depende da precisa delimitação do sentido jurídico da expressão “interesse comum”. Isto é importante porque o referido instituto jurídico não raramente é utilizado genericamente ou como forma de buscar exercer um subjetivo “bom senso”, atropelando seus limites normativos.

E como se verifica, a solidariedade foi tratada no Código Tributário Nacional de forma autônoma, ou seja, segregada do capítulo da responsabilidade tributária.

No âmbito da *responsabilidade tributária*, terceiros são chamados a responder pela obrigação tributária, sempre que verificadas as condições postas pela legislação. Já a *responsabilidade solidária*, fundamentada no artigo 124, I, do CTN, não se dirige a terceiros, isto é, pessoas estranhas à relação jurídica que dá ensejo à obrigação tributária. Pelo contrário, a norma construída a partir do dispositivo legal em questão se dirige às pessoas que efetivamente participam do nascimento da obrigação de cunho tributário.

A redação do inciso I do artigo 124 é clara ao prescrever serem solidárias *as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*. É indispensável, portanto, para fins da correta aplicação da responsabilidade prevista no artigo 124, I, que as pessoas solidárias tenham participação no fato que constitui a hipótese de incidência tributária.

As partes coobrigadas, contudo, devem participar de uma única relação jurídica, da qual em um dos polos apenas figuram as duas partes. Trata-se de um pressuposto normativo que não admite restrições.

Como já se posicionou o STJ:

[...] 7. Conquanto a expressão "interesse comum" encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato impositivo. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação (STJ - REsp nº 884.845 – SC).

A responsabilidade solidária constitui meio de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que compõem o polo passivo desde a origem da obrigação. Assim, por exemplo, ocorre com coproprietários de mercadorias que, vendidas, sujeitam-se ao ICMS. Neste caso, existe a solidariedade, pois ambos estão no mesmo polo da relação (são vendedores). Na hipótese, porém, de faltar esta equivalência - caso do usuário final que compra mercadoria com preço abaixo do mercado -, não há que se falar em interesse jurídico e, conseqüentemente, imputar a responsabilidade por interesse comum.

O interesse econômico, reconhecemos, até pode servir de indício para a caracterização de *interesse comum*, mas, isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade. Também a utilização da responsabilidade solidária como espécie de “sanção” a determinada pessoa que teria “contribuído” com dada operação ou estrutura não é cabível do ponto de vista jurídico.

É imprescindível existir, para que seja imputada a responsabilidade solidária, a participação efetiva do sujeito qualificado como solidário na ocorrência do fato gerador.

Nesse sentido, o interesse comum de que trata o artigo 124, inciso I, do CTN é sempre jurídico, não devendo ser confundido com “interesse econômico”, “sanção”, “meio de justiça” etc. E também não é suficiente que a pessoa tenha tido participação furtiva como interveniente num negócio jurídico, ou mesmo que seja sócio ou administrador da empresa contribuinte, para que a solidariedade seja validamente estabelecida.

Pelo contrário, é imprescindível a comprovação de que o sujeito tido por solidário teve interesse jurídico, o que se faz com a demonstração cabal da relação direta e pessoal dele com a prática do ato ou atos que deram azo à relação jurídico tributária.

Compete à fiscalização a tarefa de reunir elementos probatórios acerca do interesse comum, podendo se valer, no cumprimento deste ônus, de todos os meios hábeis de prova.

Do ponto de vista da jurisprudência administrativa, destaca-se a noção correlata entre *interesse comum* e *confusão patrimonial*. Nestes termos, quando restar caracterizada a confusão patrimonial entre os dois ou mais sujeitos, cabível a aplicação da responsabilidade solidária.

A expressão “confusão patrimonial” é inerente a teoria da desconsideração da personalidade jurídica do Direito Privado. Assim dispõe o artigo 50 do Código Civil:

“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”.

Como o próprio nome revela, confundir consiste no ato ou efeito de enganar, de iludir, enfim, aparentar ser. Na prática, ocorre a *confusão patrimonial* quando não é possível uma segregação clara entre as atividades profissionais ou empresárias exercidas por mais de um sujeito. Tal fenômeno costuma se revelar quando os negócios dos sócios se confundem com os da pessoa jurídica; quando há abuso dentro de um mesmo grupo econômico; quando as partes se valem de pessoas interpostas etc.

De acordo com Luiz Carlos de Andrade Júnior²³:

“a confusão patrimonial caracteriza-se pela impossibilidade de distinguir se o uso e a disposição de determinados bens dão-se pela sociedade ou pelos seus membros; ou, melhor dizendo, se o patrimônio é empregado de modo a satisfazer interesses de uma ou de outros. Configura-se, por exemplo, quando a sociedade utiliza imóveis pertencentes aos sócios, emprega veículos destes para o desempenho de suas atividades operacionais ou paga suas contas pessoais. A confusão patrimonial pode, ademais, relacionar-se a uma situação de controle, especialmente nos grupos econômicos de subordinação, em que as sociedades controladas perdem grande parte de sua autonomia de gestão empresarial em razão da atuação “soberana” da sociedade holding”.

Apenas com a reunião de indícios precisos e convergentes, capazes de caracterizar a confusão patrimonial como um todo, é que estaremos no campo do interesse comum, em seu sentido jurídico e, conseqüentemente, da responsabilidade solidária referida no artigo 124, I do CTN.

Do caso concreto

As pessoas jurídicas do grupo Shahin, *Shahin Holding S/A* e *S2 Participações Ltda.*, acionistas da Recorrente *Shahin Engenharia S/A* respectivamente com 90,15% e 7,85% das ações, foram responsabilizadas solidariamente com base no interesse comum.

A manutenção da imputação pela decisão de primeira instância foi assim justificada:

Junto ao capítulo 10 do relatório fiscal, a autoridade fiscal descortina o mecanismo de financiamento de capital de giro

²³ A simulação no direito civil. São Paulo: Malheiros. 2016. P. 209.

levado a efeito pelo grupo Schahin, para dar suporte à execução dos contratos de afretamento e operação.

A descrição evidencia que, em um primeiro momento, a contratação das operações de crédito era realizada por meio da pessoa jurídica Schahin Holding S/A.

Posteriormente, por conta da necessidade de ampliar a garantia das operações de mútuo originalmente contratadas, as dívidas foram reestruturadas e o pólo passivo transferido para as empresas offshore do grupo. Tal mecanismo contemplou a criação de uma pessoa jurídica para esse fim: a S2 Participações Ltda.

Essa dinâmica está esmiuçada nos esclarecimentos prestados à fiscalização pelo Banco Bonsucesso S/A, em atendimento à intimação formalizada no curso da auditoria fiscal.

Se não, vejamos excertos dessa declaração, contida na figura IX-520 do relatório fiscal:

10/10/2007 - INÍCIO DE RELACIONAMENTO COM O BBS com a primeira operação realizada com a Schahin Holding, com recursos direcionados ao capital de giro da empresa/grupo.

26/12/2008 - Nova Operação, agora em nome da Schahin Engenharia, com recurso usado para suprir o Capital de Giro da empresa/grupo. Na mesma data foi feita nova Operação em nome da Schahin Holding consolidando o risco das CCB's Nº 2002034-8 e 2003102. Devido á crise internacional que afetou muito a liquidez do mercado que financiava suas atividades no segmento de óleo e gás, a empresa passou a ter dificuldades em refinanciar suas dívidas. Não só no Banco Bonsucesso, como nos demais Bancos Brasileiros com a qual trabalhava. Para o racional de alongamento de sua dívida, as Instituições financeiras de um modo geral exigiam a constituição de garantias reais para viabilizar tal ação. Como a maior parte dos ativos da companhia estavam no exterior exatamente nos navios de prospecção da Petrobrás, a saída encontrada foi fazer uma grande operação sindicalizada entre os Bancos credores e a Schahin onde fossem compartilhadas tais garantias.

23/09/2009 - A dívida é consolidada em uma operação em nome da Schahin Holding, até a concretização/formatação/estruturação da operação consorciada pelo "pool de bancos com o incremento de garantias adicionais.

23/12/2009 – (...) Como transferiu-se a dívida da Schahin Holding para as SPEs ,que são empresas offshore (vide apresentação em anexo): A Schahin abriu uma Holding chamada S2 participações que fez uma assunção da dívida da Schahin Holding através de instrumento particular de assunção de dívida.(...) [Grifei] DEEP BLACK e SOUTH EMPIRE nas devidas proporções assumem a dívida da S2 perante os bancos regulamentado agora pelo novo contrato de empréstimo sindicalizado (Master Credit Agreement).

É nítido, pois, que a dinâmica adotada para a reestruturação dos débitos reflete a inexistência de autonomia negocial entre as

partes. A Schahin Holding S/A contrata operações de crédito para dar suporte aos contratos de afretamento e operação. Os débitos são simplesmente repassados à S2 Participações, sem qualquer contrapartida comercial. Ou seja, S2 Participações assume as dívidas originais da Schahin Holding. Na sequência, as dívidas são repassadas às empresas offshore (diga-se, as fretadoras offshore), que assumem as dívidas da S2.

Ora, a única explicação para que pessoas jurídicas supostamente autônomas assumam débitos umas das outras sem qualquer remuneração ou contrapartida pelo ônus assumido é o fato de que se encontram umbilicalmente ligadas. Ou seja, conforme evidencia todo o restante do conjunto probatório presente nos autos, as empresas nacionais do grupo Schahin, assim como as fretadoras offshore, atuam de maneira unitária, em obediência a uma única linha de comando, comprometida com a execução do denominado “projeto global” do grupo.

Outra não é a conclusão fiscal, que não aquela sedimentada junto ao item 12.13.12 do relatório fiscal:

12.13.12 A conclusão óbvia é o relevante interesse jurídico da SCHAHIN HOLDING S/A e S2 PARTICIPAÇÕES na situação que constitui o fato gerador do tributo, qual seja, a receita formalmente auferida pela FRETADORA OFFSHORE, mas obtida materialmente pela SCHAHIN e que é direcionada ao pagamento do CAPITAL DE GIRO das subsidiárias SCHAHIN ENGENHARIA S/A e SCHAHIN PETRÓLEO E GÁS S/A, estas sim, operacionais.

Verifica-se, assim que os atos acima narrados, e praticados pelas pessoas jurídicas *Schahin Holding S/A* e *S2 Participações Ltda.*, eram essenciais para fomentar a operação e "fazer o negócio girar". E, mais ainda, tais atos evidenciam, mais uma vez, a referida confusão patrimonial.

O interesse comum, diante desse contexto, é inequívoco e requer a responsabilização de que trata o art. 124, I, do CTN.

Dos efeitos dessa decisão ao processo apenso (19515.721233/2015-62)

Finalmente, e apenas para elucidar, o resultado desse julgamento também deve ser aplicado ao processo decorrente da autuação complementar (nº 19515.721233/2015-62), o qual encontra-se apenso aos presentes autos.

Conclusão

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL aos RECURSOS VOLUNTÁRIOS, reduzindo a multa de ofício de 225% para 150%.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

