



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

Processo nº 10725.720029/2007-74
Recurso nº 000.001 Voluntário
Acórdão nº 1401-001.033 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de agosto de 2013
Matéria DCOMP
Recorrente TOYO SETAL DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

CONSÓRCIO. SOCIEDADE DE PROPÓSITO ESPECÍFICO.
DESCARACTERIZAÇÃO.

A sociedade de propósito específico podem funcionar como personificação de um consórcio, quando criada por um grupo de empresas com o objetivo de desenvolver determinada atividade específica. Não existe sentido descaracterizar a personificação do consórcio na SPE, para considerá-la, com suas sócias, parte de um consórcio informal.

RECEITAS ORIUNDAS DE CONTRATO. SEGREGAÇÃO NA
PROPORÇÃO DAS DESPESAS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

O lançamento tributário não pode trazer surpresas. Não se aceita, no ordenamento jurídico brasileiro, que se exerça a atividade tributária fora daquilo que a lei permite. E essa impossibilidade está expressamente definida, não só pelo princípio da legalidade constante do art. 150, inciso I da Constituição da República, como também do art. 3º do Código Tributário Nacional, que diz que a atividade tributária “é plenamente vinculada” à lei. Não pode o lançamento tributário adotar um critério de imputação de receitas na proporção das despesas incorridas, por absoluta ausência de previsão legal para tanto.

ALTERAÇÃO DO FUNDAMENTO JURÍDICO. EQUIVALÊNCIA
ECONÔMICA DO LANÇAMENTO.

Não se está autorizado, na ordem jurídica brasileira, à análise meramente econômica dos negócios empreendidos, de forma a permitir dizer que, se a totalidade das receitas decorrentes do contrato tivessem sido imputadas à contribuinte, a atribuição de parte dessas receitas também poderia possível, quando o fundamento fático e jurídico que respaldam referidas imputações são diversos. Mormente no caso como o presente, em a imputação de receita omitida equivale aos valores que, em tese, também corresponderiam à

despesa, nulificando o efeito fiscal, para fins de lançamento tributário, dos valores considerados segundo a versão fiscal que respalda o lançamento.

RECLASSIFICAÇÃO NEGOCIAL.

Segundo o entendimento do CARF, é dado à Administração Tributária reclassificar os negócios formalmente apresentados pelos contribuinte, quando a sua realidade divergir da forma por ele adotada. Todavia, ao fazê-lo, impõe-se necessariamente ao aplicar do direito a análise do negócio jurídico como um todo, de forma a identificar a realidade do negócio realizado, não sendo possível a desconsideração parcial do negócio. A tributação deverá ser apurada a partir da recomposição da totalidade do negócio apurado na realidade, sendo que a insubsistência na descrição do negócio real, diante das provas dos autos, impõe o cancelamento da autuação fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e Fernando Luiz Gomes de Mattos.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva- Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva (Presidente), Sergio Luiz Bezerra Presta, Antonio Bezerra Neto, Victor Humberto da Silva Maizman, Fernando Luiz Gomes de Mattos

Relatório

Trata o presente feito de pedido de restituição negado pela Autoridade Fiscal, que promoveu a reclassificação das operações realizadas pela Recorrente em empreendimento volta à construção de plataformas de petróleo em águas profundas.

O trabalho fiscal empreendido neste feito originou-se na análise do processo nº 19404.000358/2002-98 e resultou no lançamento fiscal realizado no processo nº 15521.000140/2007-51, cujo mérito também reflete a discussão travada nos pedidos de compensação analisados nos processos 10725.7200282007-20, 10725.7200292007-74, 10725.720032007-07, 10725.7200312007-43, 10725.7201092007-20, 10725.7201102007-54, 10725.7201112007-07, 10725.7201122007-73 e 10725.7201132007-98, todos julgados conjuntamente tendo em vista a identidade de fatos e de direito aplicáveis ao delisde dos mesmos..

Segundo o termo de verificação fiscal, chamou atenção do Auditor Fiscal responsável pela condução dos trabalhos que a empresa fiscalizada apurou sucessivos prejuízos fiscais em quase todos os trimestres dos anos calendário 2000 a 2005.

Na apreciação do processo original (19404.000358/2002-98), como resumo, tem-se que a Autoridade fiscal desqualificou o saldo negativo apurado pela Recorrente no 4º trimestre de 2001, por entender que as receitas que decorrentes do Contrato firmado entre as Contratantes Cayman CabiúnasInvestment Co. ("CabiúnasCo."), Petróleo Brasileiro S.A ("Petrobras") e as Contratadas Toyo Engineering Corporation ("Toyo Co."), Setal Overseas Limited ("Setal Overseas") e a Recorrente não foram rateadas adequadamente.

Isso levou à negativa dos demais pedidos de compensação postulados pela Recorrente, assim como a lavratura de auto de infração exigindo o pagamento do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS nos anos calendário 2002, 2003 e 2004.

O citado contrato tinha como escopo, numa base de preço global, a execução de obras de engenharia, contemplando a preparação dos projetos, o fornecimento de equipamento de construção, suprimento de equipamentos e materiais, construção civil, edificação e montagem a serem realizados pelas Contratadas com a assistência da Petrobras.

Em relação à repartição das receitas entre as Contratadas, a Autoridade Fiscal entendeu que a Recorrente excluía, indevidamente, de sua parte os valores que eram pagos às empresas subcontratadas na execução do "Projeto Cabiúnas". Partindo dessa premissa, não reconheceu o saldo negativo por ela registrado, e acresceu às receitas tributáveis da empresa no Brasil.

Tendo em vista a identidade na descrição fática, adoto e transcrevo o relatório constante do processo nº 19404.000358/2002-98, que originalmente descreveu as operações com o seguinte formado:

k) *Relata aquela autoridade que após seguidas intimações para esclarecer a natureza das receitas de exportação da interessada, para as quais foram pedidas prorrogações para respondê-las, foi apresentado pela interessada o contrato de engenharia, suprimento e construção (EPC Contract), celebrado em 01/03/2000 entre Cayman Cabinnas Investment Co. Ltda. e Petróleo Brasileiro S/A e o consórcio constituído por Toyo Engineering Corporation (TEC), Setal Overseas Limited (Setal) e Toyo Setal do Brasil Ltda., CNPJ 03.554.63210001-95 (fls. 147/174).*

Da participação das empresas consoante o contrato EPC

l) *O referido contrato tem como objetivo a execução, por preço global, de obras de engenharia, preparação de projetos detalhados de engenharia das instalações de equipamentos de construção, suprimento de equipamentos e materiais, construção civil, edificação e montagem, e pré-comissionamento, realizadas em Cabiunas/Macaé e em Duque de Caxias.*

m) *Segundo o contrato, Cayman Cabiúnas Investment Co. Ltda. e Petrobrás seriam as contratantes, ao passo que o consórcio das empresas Toyo Engineering Corporation (TEC), Setal Overseas Limited (Setal) e Toyo Setal do Brasil Ltda. seriam as contratadas.*

n) *O preço global inicial era de US\$ 477.354.000,00, que se compunha de parte em obras e serviços, aquisição de materiais no Brasil e aquisição de materiais fora do Brasil.*

o) *A participação da Petrobrás como contratante dava-se com relação aos bens imóveis, o que, segundo o contrato, corresponderia a aproximadamente 0,63% do preço global, tendo esse percentual sido alterado para aproximadamente 1,16% em alteração contratual de 25/02/2005.*

p) *A participação da Cayman Cabignas Investment Co. Ltda., contratante, dava-se com relação aos bens móveis, o que corresponderia a aproximadamente a 99,37% do preço global.*

q) *Salienta a autoridade que a Petrobrás celebrou em 17/12/1999 com a mesma Cayman Cabiúnas Investment Co. contrato de arrendamento mercantil com vistas a arrendar esses mesmo bens móveis com desembolsos previstos para o período de 25/08/2001 a 25/08/2009.*

r) *O mencionado contrato EPC previa ainda a Petrobrás como subcontratada do consórcio para execução de unidades/fases específicas.*

Do consórcio

s) *Afirma aquela autoridade que a interessada, Toyo Setal do Brasil Ltda, foi constituída com a finalidade de executar, por preço global, a referida obra.*

t) *Participam de seu capital social as empresas Toyo Engineering Corporation (TEC), empresa constituída no Japão, com 60% do capital, e Setal Engenharia Construções e*

Perfurações S/A, empresa com sede em São Paulo, com 40 % do capital.

u) Segundo a autoridade da DRF, e conforme o contrato EPC, a interessada participa de um consórcio com duas outras companhias: Toyo Engineering Corporation (TEC) e Setal Overseas Limited (Setal), sendo que essa última é uma companhia estrangeira constituída sob as leis das Ilhas Cayman, tendo em seu quadro executivo a participação dos Srs. Augusto Mendonça de Ribeiro e Gabriel Aidar Aboucher, que eram, respectivamente, os vice-presidente e presidente da empresa Setal Engenharia Construções e Perfurações S/A, integrante do quadro social da interessada.

v) Informa a autoridade da DRF que a Setal Engenharia Construções e Perfurações S/A faz parte do quadro social da empresa Setal Overseas Limited (Setal).

w) Afirma a autoridade da DRF que, embora esteja consignado que o contrato se refere a um consórcio dessas empresas, a interessada não se reconhece como dele integrante, mas como resultante desse consórcio.

X) A autoridade fiscal relata que em diversas partes do Contrato de Agenciamento para Recebimento de Valores celebrado entre a interessada, o Unibanco e empresa subcontratada, se veria consignado que se trata de um consórcio.

y) A autoridade da DRF menciona ainda que os relatórios de auditoria privada das contas da interessada também mencionam que as operações relativas ao contrato EPC são objeto de contrato de consórcio entre a interessada e as empresas Toyo Engineering Corporation (TEC) e Setal Overseas Limited (Setal).

Da identificação da participação de cada consorte

z) É relatado pela autoridade da DRF que não identificou na Junta Comercial o registro do referido consórcio. Segundo a autoridade da DRF, a interessada informou que não há consórcio constituído.

aa) A autoridade da DRF dá conta ainda de que, de modo a identificar a participação de cada consorte nas receitas recebidas das contratantes, a interessada alegara que, conforme artigo 7.3 do contrato EPC, não haveria de reconhecer como sua a totalidade das receitas relativas ao contrato, haja vista que o referido artigo autorizaria que as subcontratadas faturassem diretamente para a Cayman Cabionas Investment Co., alegando ainda que não fora a tomadora de todas as mercadorias incorporadas ao empreendimento, registrando como receitas apenas a parte que lhe cabia no referido contrato.

bb) A autoridade da DRF, então, discordando dessa resposta, argumenta que a interessada, junto com a joint venture das empresas Toyo Engineering Corporation (TEC) e Setal Overseas

Limited (Setal), se obrigava, como contratada, a executar o empreendimento, e que tal obrigação não foi objeto de cessão ou transferência para terceiros.

cc) Informa a autoridade da DRF que fiscalizada reconheceu como receitas suas o valor de US\$ 35.142.755,00 (tendo sido ele aumentado para US\$ 60.265.590,68, no terceiro trimestre de 2003), apurado com base na relação custo incorrido X custo estimado/orçado.

dd) A autoridade da DRF argumenta que, diferentemente das operações em que Petrobrás figura na condição de subcontratada, as demais subcontratações não se referiam a unidades e fases com preços específicos e determinadas no contrato EPC.

ee) Entende a autoridade da DRF que essas subcontratações representam meras contratações de pessoas jurídicas pela interessada para fins de prestação de serviços, ou entrega de bens, de modo a que a interessada cumprisse a sua obrigação contratual.

ff) Observa-se que a autoridade da DRF após efetuar diversas intimações às pessoas físicas e jurídicas diretamente envolvidas no empreendimento, concluiu que não foi possível, a partir de informações obtidas dessas pessoas, identificar percentual a ser aplicado sobre o preço contratual, ou mesmo sobre o resultado auferido pelo consórcio, que permitisse se conhecer a distribuição dos rendimentos entre as contratadas.

Do percentual de rateio para a determinação da participação de cada consorte.

gg) A autoridade da DRF ressalta que do preço global contratado havia a destinação específica para obras e serviços, aquisição de materiais no Brasil e aquisição de materiais fora do Brasil. Isso se dava conforme percentuais destacados abaixo, segundo informações extraídas do contrato de 01/03/2000 e suas alterações em 18/09/2002 e 25/02/2005, tomando-se por base os valores devidos pela contratante, Cayman Cabiúnas Investment CO.

	MATERIAIS FORA DO BRASIL	MATERIAIS NO BRASIL	OBRAS E SERVIÇOS	PAGAMENTO DA CAYMAN
CONTRATO DE 01/03/2000	22,98%	33,47%	43,55%	474.354.000,00
ALTERAÇÃO DE 18/09/2002	22,47%	33,39%	44,14%	570.070.000,00
ALTERAÇÃO DE 25/02/2005	19,08%	33,52%	47,40%	591.841.853,00

hh) Consoante as "Solicitações para Pagamento de Marco", subscritas pelo consórcio e encaminhadas à Cayman Cabiúnas Investment Co. pela Petrobrás, percebe-se que inicialmente havia para cada pagamento a descrição do recebedor do valor e da vinculação a uma "descrição do item" ou a "item alegado", o que fazia com que se pudesse identificar se os pagamentos se referiam a equipamentos e materiais adquiridos fora do Brasil, a equipamentos e materiais adquiridos no Brasil, ou a obras e serviços no Brasil.

ii) Diz a autoridade da DRF que se verifica ali que os pagamentos requisitados à Cayman Cabirmas Investment Co. com destinação à joint venture tinham como fundamento ou alegação a aquisição de equipamentos e materiais adquiridos fora do Brasil; contudo, não pareceu crível à fiscalização que todo e qualquer equipamento adquirido fora do Brasil estivesse exclusivamente a cargo das consortes estrangeiras, haja vista que a interessada também efetuara importação no período, conforme os valores de Imposto de Importação e de IPI vinculados ao seu resultado no período.

ã) Diante disso, a autoridade da DRF conclui que a vinculação dos pagamentos segundo a destinação acima não se mostra como critério razoável de rateio das receitas do contrato.

kk) Por sua vez, os pagamentos efetuados e informados à fiscalização pela contratante Cayman Cabiúnas Investment Co. foram encaminhados - no período de 30.05.2001 a 16.03.2005 - a quatro favorecidos específicos, a saber:

(i) à fiscalizada Toyo Setal do Brasil Ltda. - via UNIBANCO em Nova York/EUA;

(ii) à Petrobrás - no BB no Brasil (ocupou, por previsão expressa no contrato, a posição de subcontratada para a execução de unidades e fases definidas no próprio contrato);

(iii) A Setal Engenharia Construções e Perfurações S/A - via UNIBANCO ou via BANCO DE CRÉDITO NACIONAL - ambos em Nova York/EUA (ocupou - segundo a interessada, a posição de subcontratada); e

(iv) à joint venture formada por Setal Overseas Limited e Toyo Engineering Corporation - em Tóquio, Japão (as duas outras consortes), refletindo nas participações, respectivamente, de 33,35%, 48,78%, 9,27% e 8,61% no valor total desses pagamentos.

Beneficiários					
	JV	TSDB	PETROBRÁS	SETAL	TOTAL
US\$	49.035.660,00	190.008.132,00	277.926.731,00	52.838.500,00	569.809.023,00
	8,61	33,35	48,78	9,27	

ll) Segundo ainda a contratante, Cayman Cabiúnas Investment Co., ela não dispõe das fotocópias dos comprovantes, tais como: Notas Fiscais, invoices, contratos de câmbio e outros, relativamente aos pagamentos efetuados em favor da interessada, pois os pagamentos eram feitos por meio de transferência bancária e não eram realizados pela Cayman Cabiúnas Investment Co. As informações relativas aos pagamentos eram enviadas pela Petrobrás ao representante dos bancos (Intercreditor Agents - Bank of Tokyo), que, por sua vez,

efetuava os pagamentos. A contratante esclareceu que era apenas informada sobre os pedidos de pagamento, de modo que não dispõe dos documentos comprobatórios desses pagamentos. Com efeito, em se tratando de informações prestadas pela contratante - empresa diversa da interessada - a autoridade da DRF entendeu que também não seria razoável a adoção desse critério com vistas ao rateio pretendido.

mm) Ao final, entendeu a autoridade da DRF que o critério de rateio deveria ser amparado por documentos e informações apresentados neste procedimento pela própria interessada. Nessa linha, tomaram-se por fundamento as "Solicitações para Pagamentos de Marco" por ela apresentadas, sendo que os referidos documentos, emitidos, a rigor, mensalmente no período de 31.05.2000 a 03.06.2005, vale dizer, no decorrer da execução do empreendimento, foram subscritos, como regra, pelo consórcio e encaminhados à Cayman Cabiúnas Investment içz Co pela Petrobrás, após o "de acordo" desta última, na qualidade de "fiscal da obra" ou "representante da Cayman Cabiúnas para assuntos técnicos".

nn) De forma agregada, assim foram distribuídos os pagamentos efetuados pela Cayman Cabiúnas, segundo as informações extraídas dessas Solicitações para Pagamento e apresentadas pela própria interessada, conforme a tabela abaixo:

	Beneficiários					
	JV	TSDB	PETROBRÁS	SETAL (M)	SETAL	TOTAL
US\$	55.963.904,94	202.312.709,22	277.076.731,00	19.950.000,00	35.328.500,00	590.631.845,16
	9,4753	34,2536	46,9119	3,3777	5,9815	100,0000
				9,36		

oo) Observa a autoridade da DRF que a destinação dos pagamentos, segundo aquelas solicitações, coincide com aquela informada pela contratante Cayman Cabiúnas, ou seja, também se referem: à joint venture formada pelas duas outras consortes — Toyo Engineering Corporation (TEC) e Setal Overseas Limited (Setal!); à TSDB (corresponde à Toyo-Setal do Brasil Ltda, a interessada); à Petrobrás (funcionou como subcontratada, segundo o contrato); e à Setal (corresponde à Setal Engenharia Construções e Perfurações S/A, integrante do quadro societário da interessada - funcionou, segundo alegação da própria interessada, como subcontratada para o empreendimento).

pp) A autoridade da DRF registra que a interessada fora intimada a, inclusive, esclarecer onde era estabelecida - à época do empreendimento - a TS-JV, bem assim apresentar planilha informando os pagamentos mensais - em Dólar - efetuados pela Cayman Cabiúnas Investment Co. à Petrobrás, à TS-JV, à Selai e à Setal(M), relacionados ao contrato, com a indicação da data, nome do banco, agência, conta e país de cada beneficiário.

Como resposta, a interessada prestou-se a informar a sede de

cada uma das duas companhias constituintes da joint venture (Setal Overseas Limited (Setal) e Toyo Engineering Corporation (TBC)), muito embora tanto as Solicitações para Pagamento subscritas pelo consórcio, quanto às informações prestadas pela Cayman Cabiúnas Investment Co. , referirem-se a "joint venture of Toyo Engineering Corporation and Setal Overseas Limited" como nome do recebedor e a um único número de cliente. Reportou-se a interessada, quanto às informações bancárias dos "recebedores", à "Planilha de composição dos valores contratuais , bem como a "carta de solicitação de pagamento" (Requisições para Pagamento). Observa a autoridade da DRF que tanto na "carta de solicitação de pagamentos", quanto nas informações prestadas pela Cayman Cabiúnas Investment Co. , constava entre os "Bank Details of Payee" (detalhes do banco do recebedor) o Japão, como sendo o país do banco do recebedor, quando se referia à joint ventura

qq) A autoridade da DRF conclui que, a partir dos esclarecimentos e documentos acima citados, infere-se que dos 4 (quatro) "beneficiários", 2 (dois) corresponderiam a subcontratados (Petrobrás e SETAL) e, os outros 2 (dois) às empresas integrantes do consórcio contratado (joint venture e Toyo Setal do Brasil Ltda.), sendo que, no que se refere a esses dois últimos, os pagamentos efetuados em favor da joint venture foram encaminhados ao Japão.

rr) Nesse sentido, a autoridade da DRF tomou como premissa que os valores componentes da base para determinação do percentual de rateio deveriam ser - tão somente - aqueles relacionados às empresas integrantes do consórcio contratado (JV e TSDB), pois os demais valores, relacionados a subcontratadas, deveriam ser rateados entre as consortes. Dessa forma, a autoridade da DRF chegou aos percentuais de rateio para participação nas receitas e custos/despesas do empreendimento da ordem de 21.668%, para a joint venture, e de 78,332% e Toyo Setal do Brasil Ltda.. Vide planilha abaixo:

	Beneficiários					TOTAL
	JV	TSDB	PETROBRÁS	SETAL (M)	SETAL	
US\$	55.963.904,94	202.312.709,22	277.076.731,00	19.950.000,00	35.328.500,00	590.631.845,16
	9,4753	34,2536	46,9119	3,3777	5,9815	100,0000
	21,67	78,332			9,36	
	100,00					
	127.979.316,07	462.652.529,09				
	590.631.845,16					

ss) Então, aquela autoridade imputa à fiscalizada o percentual de 78,332% como participação nas receitas e custos/despesas do empreendimento, devendo então a interessada, além das receitas relativas aos pagamentos já feitos em seu favor, reconhecer

como suas o valor resultante da aplicação do percentual de 78,332% sobre os pagamentos solicitados junto à contratante em favor de subcontratadas, excetuados os valores pagos à Petrobrás.

Das subcontratações

tt) A autoridade da DRF destaca que a interessada se baseou no que diz o artigo 7.3 do EPC Contract para alegar que o contrato autorizava o faturamento das subcontratadas diretamente à contratante, Cayman Cabiúnas Investiment Co., e que não é ela, a interessada, a beneficiária dos serviços prestados por esses subcontratados, nem adquiriu as mercadorias incorporadas ao empreendimento.

uu) Aquela autoridade esclarece que, afora as subcontratações previstas no contrato (Petrobrás), a obra foi contratada por preço global e foi executada por fases e unidades. Dessa forma, a relação jurídica oriunda do contrato posicionou o consórcio (fiscalizada aí incluída) como sujeito obrigado à prestação contratual; logo, o fato desse consórcio ter subcontratado empresas para prestar serviços ou fornecer materiais vinculados à obra contratada não altera essa relação jurídica.

vv) Para autoridade da DRF, é o consórcio que tinha a obrigação de executar a obra, responsabilizando-se judicialmente, no caso de descumprimento do contratado. Essa situação não muda com o fato de pagamentos de subcontratados terem se dado diretamente a esses e por esses faturados diretamente à contratante.

ww) Destaca aquela autoridade que entre os subcontratados houve até quem pleiteasse ressarcimento de IPI por venda ao exterior, quando de fato a mercadoria foi entrega no estado do RJ.

Da Petrobrás como subcontratada.

xx) A Petrobrás fora subcontratada para executar as obras relacionadas especificamente à Fase Um (PQZ), à Fase Três Conexões e à Fase Quatro do empreendimento, tendo a Petrobrás recebido por essas fases os valores respectivos de US\$ 109.350.000,00, US\$ 7.029.436,00 e US\$ 159.600.000,00.

yy) Aquela autoridade entendeu que a subcontratação da Petrobrás demonstrou estar direta e contratualmente vinculada a unidades/fases da obra, inclusive com atribuição contratual do preço certo; logo, os valores relativos a essa subcontratação foram excluídos daqueles atribuídos ao consórcio.

Das demais subcontratações

zz) A autoridade da DRF, reproduzindo praticamente na integra artigos do Contrato EPC que tratam das obrigações e da responsabilidade civil das partes contratadas, afirma que se percebe ali que o consórcio contratado exercia a plena ingerência na disponibilidade jurídica no recebimento das receitas do contrato, o que faz distinguir essas receitas de meras

entradas financeiras, bem como fica ali clara a responsabilidade civil do consórcio nos casos ali previstos.

aaa) Aquela autoridade faz o destaque de excerto do artigo 16.1 do contrato, o qual diz que "... as empreiteiras [consórcio] poderão subcontratar parte das obras abrangidas por este contrato a terceiro subcontratado, mas as empreiteiras permanecerão inteiramente responsáveis perante a proprietária pela execução das obras de acordo com este contrato. No caso de uma subcontratação, a despeito de qualquer disposição contrária aqui contida, ou qualquer subcontrato relevante, i) as empreiteiras permanecerão inteiramente responsáveis perante a proprietária e a Petrobrás pela execução das obras e pelo cumprimento de suas obrigações segundo o disposto neste contrato, ii) as empreiteiras não serão exoneradas de qualquer responsabilidade civil aqui prevista em decorrência da referida subcontratação, qualquer ato ou omissão de qualquer subcontrato será considerado como um ato ou referência contida neste instrumento às empreiteiras será considerada como incluindo uma referência a qualquer subcontratado relevante quando o contexto assim o requeira." (sic)

bbb) Destaca ainda a autoridade da DRF os artigos do contrato que determinam que todos os encargos e seguros relativos à obra correm por conta do consórcio (empreiteiras), excetuados os que se referiam às fases e unidades vinculadas à Petrobrás.

ccc) Mais ainda, aquela autoridade faz menção ao artigo 19 do contrato, o qual diz que cessão dos direitos e obrigações advindos do instrumento só se daria mediante autorização das contratantes (Petrobrás e Cayman CabiUnas Investment Co.)

ddd) Observa a autoridade da DRF que quando intimada a informar se teria havido alguma cessão de obrigação oriunda do mencionado contrato, a interessada informou que os documentos relativos às suas receitas poderiam ser encontrados em determinado escritório mas que chegando lá, tais documentos não estavam à disposição do fisco.

eee) Quando intimada a apresentar todas as notas fiscais e contratos celebrados com as subcontratadas, a interessada apresentou 41 pastas relativas a 19 fornecedores, sendo que ali não se verificavam contratos, mas algumas notas fiscais emitidas por fornecedor diretamente à Cayman Cabilinas Investment Co. no exterior, sendo que, afirma aquela autoridade, teria sido impossível descobrir, a partir dessa documentação desconexa, a identificação dos serviços contratados ou dos produtos adquiridos relativamente à determinada fase ou unidade específica.

fff) Informa a autoridade da DRF que a interessada, durante o procedimento, apresentou contratos de câmbio e invoices dando conta do recebimento no período de 2000 a 2005 de US\$ 156.586.203,12, o que corresponderia a R\$ 373.157.434,09, sendo que nesse mesmo período a interessada reconheceu como "receita de exportação" apenas o valor aproximado de R\$

164.238.641,97, conforme suas declarações. Conforme arquivos magnéticos apresentados, suas receitas de exportação levadas a resultado foram somente de R\$ 152.781.843,02, no período de 2001 a 2005, sendo que foram observados no período de 2001 e 2005, conta "11120001 — Banco Unibanco" ingressos de numerário no valor total de R\$ 326.188.845,94, aí inclusos os lançamentos relacionados à Petrobrás e à Cayman Cabrnnas Investment Co. Menciona ainda aquela autoridade que as "solicitações de pagamento" em conta em seu favor foram da ordem de US\$ 202.312.709,22 e em favor de empresa integrante de seu quadro social (Setal Construções) foi de US\$ 55.278.500,00.

ggg) A autoridade da DRF argumenta que, conforme se observa nessas "solicitações de pagamento", os pagamentos encaminhados à fiscalizada o foram à sua conta e ordem, cabendo a ela efetuar os repasses dos valores relativos às subcontratações, percebendo ainda nessas "solicitações de pagamento" se fez o uso da conta Unibanco nº 50 740 000 783, código chave DICBLUS33.

hhh) Registra aquela autoridade que, quando intimada a comprovar a que se deveram os pagamentos no montante de US\$ 55.278.500,00 feitos pela Cayman Cabiúnas Investment Co. diretamente em favor da empresa Setal Engenharia Construções e Perfurações em contas do Unibanco e BCN em Nova York, haja vista não ser essa empresa contratada, a interessada alegou (fls. 2881 e ss) que eram serviços prestados por aquela empresa diretamente à Cayman CabiúnasInvestment Co., com amparo no artigo 7.3 do Contrato EPC, não havendo instrumento de subcontratação.

iii) A autoridade da DRF comenta que, a seu ver, tanto a interessada quanto a Setal Engenharia, ambas com contas no exterior, fechavam os contratos de cambio sob os valores lá recebidos somente nos montantes suficientes para honrar no Brasil compromissos decorrentes de custos e despesas contabilizados. Vale dizer, haja vista inexistir contrato definindo nem a participação da interessada no consórcio nem os critérios em que foram distribuídos esses pagamentos, entende aquela autoridade que a interessada só registrou receitas da atividade na medida suficiente a saldar seus passivos financeiros contabilizados.

jjj) É também observado pela autoridade da DRF que, à luz do Contrato de Agenciamento para Recebimento de Valores, no qual o Unibanco funcionou como agente recebedor das importâncias devidas à fiscalizada, pode-se perceber que a Toyo Setal do Brasil Ltda., como representante do consórcio, era quem cabia dispor da destinação dada aos pagamentos recebidos em ser favor em conta do referido banco em Nova York, ficando claro ali, inclusive, que a interessada era responsável por parcela significativa dos encargos devidos por conta desse agenciamento.

kkk) Aquela autoridade aduz que, em verdade, mesmo existindo subcontratações, os pagamentos, com exceção daqueles enviados diretamente à Petrobrás, a joint venture e à Setal Engenharia

Construções e Perfurações S/A, foram todos disponibilizados diretamente à fiscalizada por meio de conta do Unibanco em Nova York.

III) Alerta a autoridade para o fato de as empresas indicadas como subcontratadas emitirem notas fiscais/fatura em favor da contratante Cayman Cabilinas Investment Co. no exterior, muito embora a 1ª via desses documentos ter sido encaminhada, de fato à fiscalizada, fato que, ao ver da autoridade da DRF, faz concluir que as subcontratadas não mantinham, em verdade, relação jurídica com a contratante Cayman Cabillmas Investment Co mas sim com o consórcio representado pela interessada.

Da apuração das receitas mensais apuradas com base no custo incorrido/orçado

mmm) Aquela autoridade informa que a interessada, mesmo reiteradamente intimada a comprovar como apurou os custos estimados, os custos incorridos, o preço total - e eventuais reajustes por cada fase e unidade - e suas receitas e resultados relativamente a cada fase e unidade do empreendimento, prestou-se a tão somente a apresentar documento intitulado "Demonstrativo de Cálculo do IRPJ e da CSLL", no qual reconheceu como receita global do contrato para os meses de junho a dezembro de 2000, para os quatro trimestres de 2001 e primeiro trimestre de 2002, apenas o valor de US\$ 35.142.755,00. Para os segundo, terceiro e quarto trimestres de 2002, reconheceu o valor de US\$ 40.390.275,26. E para os primeiro, segundo e terceiro trimestres de 2003 o valor de US\$ 60.265.590,68. Sendo que esse demonstrativo apresenta-se em números fechados, e ali se vê que os custos representam 97,8950% das receitas reconhecidas.

nnn) Ao ver daquela autoridade, os referidos demonstrativos resumidos não tiveram a capacidade de demonstrar os custos estimados/orçados pela interessada, bem assim seus custos incorridos para todo o empreendimento.

000) A autoridade salienta ainda que a par da insuficiência de esclarecimento quanto a forma de apuração do IRPJ e da CSLL, o fato de a interessada em suas respostas mencionar que apurou os tributos na forma da IN SRF nº 21/1979 nada esclarece, visto que a norma, inclusive, prevê duas maneiras de determinação das receitas tributáveis em contratos dessa natureza.

ppp) A autoridade da DRF salienta que, uma vez intimada a interessada a apresentar os relatórios mensais de avanço da obra, como prevê o contrato, acompanhados das notas fiscais emitidas por ela ou por suas subcontratadas, seja para a Petrobrás, seja para a Cayman Carminas Investment Co., consoante os pagamentos recebidos, essa respondeu que esses documentos encontravam-se à disposição em determinando endereço, mas que, diz aquela autoridade, tais documentos ali não estavam disponibilizados.

qqq) Salienta a autoridade da DRF que a interessada, além de não apresentar os custos por ela incorridos no empreendimento, nem mesmo com relação à sua participação na obra, determinava a apropriação de suas receitas ora com base na relação custo incorrido x custo estimado/orçado, ora com base em medições da obra (progresso físico), como se pode ver no lançamento descrito por aquela autoridade às fls. 65.

rrr) Sem poder seguir qualquer opção do contribuinte pela forma de apropriação das receitas, a autoridade da DRF também, mesmo após intimação, recebeu resposta da interessada informando que não poderia apresentar percentuais de evolução da obra, como requisitado, pois isso representaria a reconstituição do progresso físico do empreendimento.

Ainda, a DRJ que julgou este feito complementa o seguinte:

jjj) A fiscalização informa então que, considerando que contratualmente (artigos 14 e 15) era quem emitia certificado de aceite das fases do empreendimento e recebia os relatórios de progresso mensal da obra, bem como era quem encaminhava ao proprietário as requisições de pagamento subscritas pelo consórcio, intimou a Petrobrás a apresentar planilha – segundo modelo de fls. 3.703 - com os detalhamentos do andamento da obra por unidade/fases, em função do progresso físico da empreitada.

l(1(k) A Petrobrás, então, apresentou (fls. 2803/2810, vo. XV) os percentuais de realização da obra acumulados no período de dezembro de 2001 a dezembro de 2004, ressaltando que com relação às URL — U206 — unidade 5(i) e URL U-208 (half) unidade 5 (ii), bem como no que tange aos OSDUC II — unidade 7 e Category I & II works + capacity study, haja vista que não havia acompanhamento a nível de etapas e, sim, de unidades, a fiscalização informa que se utilizou — para essas etapas — dos percentuais de evolução da obra informados pela Petrobrás relativamente a cada uma dessas unidades, consoante as planilhas de I a III (fls. 3718/3720, vol. XIX). A partir dessas planilhas, a fiscalização obteve os percentuais mensais constantes das planilhas IV a VI (fls. 3721/3723).

111) Com relação ao valor de US\$ 22.162.522,00 relativo às denominadas Change Orders (Category I & II works + capacity study), a Petrobrás informara que efetuara pagamentos à fiscalizada - conforme notas fiscais listadas abaixo — no montante de US\$ 11.672.897,17; assim, a fiscalização entende que essa fração do total das Change Orders referia-se à parcela nacional.

	VALOR EM US\$	VALOR EM R\$	NÚMERO DA NOTA FISCAL	DATA DA NOTA FISCAL	DATA DO VENCIMENTO
	6.037.718,00	17.168.251,13	149	28/01/2004	30/01/2004
	1.982.282,00	5.579.748,87	150	28/01/2004	30/01/2004
	3.652.897,17	10.973.670,19	160	06/08/2004	06/08/2004
TOTAL =>	11.672.897,17	33.721.670,19			

mmm) A fiscalização informa então que, utilizando-se dos valores globais das unidades a cargo do consórcio, e segregando-os segundo as correspondentes contratantes (Petrobrás — bens imóveis e parcela nacional das Change Orders, e Cayman Cabiúnas Investment Co. — bens imóveis e parcela estrangeira das Change Orders), após a aplicação dos respectivos percentuais de evolução física — a teor do art. 407, I, § 1º, II, do RIR, de 1999, chegou-se aos valores mensais das receitas que deveriam ter sido reconhecidas pelo consórcio, consoante planilhas VII a XII (fls. 3724/3729). Sobre esses valores mensais, já acumulados por trimestre, aplicou-se o percentual de 78,332% como participação da fiscalizada nas receitas auferidas no empreendimento.

nnn.) Uma vez, segue a fiscalização, que a fiscalizada informara que todas as suas receitas decorriam do referido contrato, foi procedido ao cotejo dessas receitas apuradas com as receitas declaradas na DIPJ, apurando-se então, omissão de receitas conforme planilhas XIII a XVIII (fls. 3730/3735).

ooo) A fiscalização informa que, após seguidas intimações à fiscalizada, notadamente a intimação de fls. 2876/2877, vol XV, para que ela apurasse o resultado auferido pelo consórcio e por ela individualmente, relativamente ao projeto Cabiúnas, de forma a registrar todos os custos, receitas e despesas nos anos de 2001 a 2004, bem com apurar o resultado auferido pela interessada, no que toca somente à sua parte no consórcio, a fiscalizada não teria procedido como requerido, conforme resposta de fls. 2881/2882.

ppp) A fiscalização registra (fls. 3708/3709, do TVF) a seqüência de intimações à fiscalizada, em relação às quais essa não teria respondido satisfatoriamente as demandas do fisco. Salienta ainda aquela autoridade que diante da estrutura contábil certamente mobilizada pela interessada, é razoável entender que sem a ajuda da própria fiscalizada é impossível ao fisco correlacionar os custos e despesas incorridos às suas receitas respectivas, ainda mais quando se leva em conta o progresso físico da obra.

Da Setal Engenharia Construções e Perfurações S/A

qqq) Aduz a fiscalização que, reforçando a conclusão de que os lançamentos contábeis da fiscalizada não eram lastreados por documentos hábeis, intimou a fiscalizada (fls. 2900, vol XV) a

esclarecer a razão os débitos na conta 11120001 — Banco Unibanco relacionados à Setal Engenharia, Perfurações e Construções S/A no período de 2002 a 2005. A fiscalizada respondeu (fls. 2918) apresentando contrato, em inglês, entre a fiscalizada e a mencionada Setal Engenharia, sem tradução, bem como cópias de diversos invoices (fls. 2949/3145) e notas fiscais (fls. 3146/3199) emitidas pela Setal Engenharia Construções e Perfurações S/A, sendo que a grande maioria delas em favor da Cayman Cabiúnas Investment Co., não obstante parte significativa dos pagamentos identificados (R\$ 67.174.525,97) ter sido feita a partir da conta bancária da interessada, tendo ainda identificado ali notas fiscais em favor da fiscalizada no valor total de somente R\$ 5.993.351,25 (fls. 2944).

rrr) Quanto aos invoices (fls. 2949/3145, vols. XV e XVI), a fiscalização salienta que várias delas apresentam-se sem assinatura, sem valor correspondente em reais, ou mesmo

sem valor em dólares, embora todas se destinassem à Cayman Cabiúnas Investment Co.

sss) Nesse ponto a fiscalização observa, que diante desses fatos, verificou-se que a Setal Engenharia Construções e Perfurações S/A recebeu pagamentos diretos da Cayman Cabiúnas Investment Co. , mas parte significativa dos pagamentos foi efetuada a partir da conta bancária da fiscalizada, sem lastro em documento fiscal emitido em seu favor, como se observa no quadro abaixo:

Documentos	Valores
<i>Invoices</i>	35.282.142,15
Notas fiscais à Cayman Cabiúnas Investment Co.	201.205.405,75
Notas fiscais à Toyo Setal do Brasil Ltda.	5.993.351,25
Carte de Cessão de Créditos	1.665.186,00
Distribuição de lucros	3.994.080,43
<i>Total</i>	248.140.165,58

Da escrituração

ttt) A fiscalização dá conta de que, além da impossibilidade de identificar os reais custos, despesas e receitas incorridos e auferidos no empreendimento, a fiscalizada não apresentou o livro Razão impresso, embora obrigada, bem ainda, salientou a fiscalização, que as observações registradas no Lalur não condiziam com as constantes dos balancetes trimestrais constantes do livro Diário, conforme demonstrativo de fls. 3711.

uuu) Infouna o fiscal também que a apresentação dos referidos balancetes trimestrais (fls. 218/235, vol.II, e 1231 e ss, vol VII) não obedeceu levantamento nos moldes que preceitua a Lei nº 6.404, de 1976, bem como nos balancetes de 2002 e 2003 as contas de resultado não traziam seus saldos zerados, como

também, nas páginas indicados no Lahur (fls. 269 e ss), não constava sequer o registro desses balancetes.

Do arbitramento

vvv) Tendo em vista esses fatos, a fiscalização arbitrou o lucro nos trimestres abrangidos pela fiscalização (vide planilhas XIII e XVIII, fls. 3730/3735, vol. XIX), com fulcro nos inciso I e II, alínea "b", e VII, do art. 74 da Lei nº 8.981, de 1995, c/c arts. 247, §1º, e 248, ambos do RIR, de 1999.

Dos percentuais de arbitramento

www) Com fulcro nos arts. 15, 16 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995, foi usado como percentuais de arbitramento do lucro líquido para fins de apuração do IRPJ e CSLL os índices de 9,6% e 12%, respectivamente.

xxx) Lembra a fiscalização que, seguindo a legislação que cita, foram adicionados à base de cálculo arbitrada os ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, deduzindo-se ainda os débitos declarados em DCTF, bem como os valores de IRRF.

Da Cofins e do PIS/Pasep

yyy) Salienta o fiscal autuante que esses tributos só incidiram sobre as receitas advindas da contratante Petrobrás e que estivessem relacionadas aos chamados bens móveis (US\$ 3.600.000,00) e à parcela nacional das chamadas Change Orders (US\$ 11.672.897,17).

Da responsabilidade solidária da Seta! Engenharia Construções e Perfurações S/A

zzz) Diante dos valores recebidos pela Setal Engenharia Construções e Perfurações S/A diretamente da contratante Cayman Cabiúnas Investment Co., sem que figurasse como contratada, bem assim diante do fato de ter recebidos pagamentos por meio da contabilidade da fiscalizada em valores significativamente superiores aos documentos emitidos à mesma fiscalizada, e conforme os demais pontos salientados no TVF, entendeu a fiscalização que a Setal Engenharia Construções e Perfurações S/A tem interesse na situação que constitui os fatos geradores apurados; logo, foi essa empresa objeto de Termo de Sujeição Passiva Solidária, como se vê às fls. 3738/3740.

Da multa por atraso/não apresentação de arquivos magnéticos.

aaaa) A fiscalização aduz que a fiscalizada foi intimada — em diligência fiscal — em 24/05/2006 a apresentar seus arquivos magnéticos; todavia, decorrido o prazo da apresentação, foi reintimada a fiscalizada em 08/09/2006 para os mesmos fins, sem que nada fosse apresentado ou esclarecido. O mesmo se deu com a reintimação de 28/11/2006.

bbbb) A fiscalização acrescenta que somente já em sede de fiscalização, e 49 dias após o prazo de 20 dias estabelecido em

nova intimação de 6/12/2006 (fls. 15/16, prorrogada em 26/12/2006, fls. 18/19) é que a fiscalizada apresentou os referidos arquivos magnéticos. Em vista disso, foi aplicada a multa específica por essa infração, como se pode ver no TVF, fls. 3.717.

fundamentos: Em sua defesa, a contribuinte apresentou defesa com os seguintes

Considerações iniciais

i) que a empresa, na condição de Contratada, celebrou o Contrato de Engenharia, Suprimento e Construção ("Contrato EPC" - doc. nº 5 em português e inglês) com as contratantes Cayman Cabiunas Investment Co. ("Cayman Co.") e Petróleo Brasileiro S/A ("Petrobras"). As outras contratadas no Contrato EPC ao lado da ela, impugnante, eram as empresas Toyo Co. E Setal Overseas Limited ("Setal Overseas");

ii) que a Petrobras assumiu uma posição híbrida nessa relação contratual, pois, além de Contratante, figurava como subcontratada nomeada pela Cayman Co. no próprio Contrato EPC, fazendo jus ao recebimento de uma parcela dos valores acordados;

iii) que o Contrato EPC fixava a Petrobras como subcontratada (Cláusulas 5.1 e 16.3) para a execução de parte do projeto, e previa, em sua Cláusula 7.3, a possibilidade de outras subcontratadas executarem parte do projeto em favor das contratantes e, nesse caso, tais subcontratadas iriam faturar diretamente a Contratante Cayman Co. A Setal foi uma das outras subcontratadas;

iv) que o preço global do Contrato EPC era inicialmente de US\$ 477.354.000,00, a ser rateado entre as contratantes (e também entre as subcontratadas, em virtude da mencionada Cláusula 7.3), conforme as suas obrigações na execução do Projeto, e que esse valor foi aumentado para US\$ 573.670.000,00 e US\$ 599.167.148,00 nas alterações contratuais de 18/9/2002 e 25/2/2005, respectivamente;

v) que a participação da Cayman Co. nesse preço global era de 99,37% e a da Petrobras de 0,63%, tendo esse percentual aumentado para 1,16% após a última alteração contratual.

vi) que os pagamentos efetuados pela Cayman Co. foram direcionados a ela, impugnante, à Toyo Co., à Setal Overseas, à Petrobras (subcontratada) e à Setal (subcontratada), nos seguintes valores:

(a) ela, impugnante: US\$ 191.819.811,22;

(b) Toyo Co. e Setal Overseas: US\$ 57.891.401,94;

(c) Petrobras: US\$ 287.632.334,00, e

(d) Setal Engenharia: US\$ 54.878.500,00;

vii) que os valores entregues a ela, impugnante, eram depositados numa conta bancária Unibanco nos Estados Unidos da América, sendo que apenas parte dos valores recebidos constituíam receita própria;

viii) que parte desses valores lhe era entregue pela Cayman Co. para que, por conta e ordem dessa, os disponibilizasse às subcontratadas, e que, dessa forma, do total recebido por ela, US\$ 60.265.590,68 era receita e o restante foi repassado às subcontratadas, por conta e ordem da Cayman Co;

ix) que os valores computados como receita diziam respeito aos valores recebidos em decorrência das atividades executadas por ela em favor das contratantes;

x) que suas receitas foram oferecidas à tributação regularmente nos anos-calendário objeto do auto de infração (2002 a 2004), de acordo com o regime de competência e levando em consideração a execução de partes do projeto que lhe competiam, conforme identificado na tabela anexa (doc. nº 8, fls. 4416 e ss, vol. XXIII), a participação das empresas no preço global foi a seguinte:

(a) ela, impugnante: US\$ 60.265.590,68;

(b) Toyo Co. e Setal Overseas (denominadas em conjunto "TSJV", pois tais empresas constituíram uma joint venture no exterior): US\$ 57.891.401,94;

(c) Petrobras: US\$ 279.314.562,00; e

(d) Setal Engenharia: US\$ 87.736.503,55

xi) que o restante dos valores que completava o preço global constituía receita das demais subcontratadas;

xii) que a autoridade fiscal, para lavrar o auto de infração, trilhou longo e equivocado raciocínio, consubstanciado no Termo de Verificação Fiscal, que pode ser resumido nos seguintes teiMOS:

xiii) inicialmente, a autoridade fiscal alega que teria chamado a sua atenção o fato de ela, impugnante, ter apurado prejuízo operacional em praticamente todos os trimestres do período de 2000 a 2005, conforme informações extraídas das suas Declarações de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (DIPJ);

xiv) que as contratadas foram denominadas incorretamente de "Consórcio" pela autoridade fiscal, já que não houve nenhum consórcio na acepção legal da palavra;

xv) que em relação à repartição das receitas entre as contratadas por força do Contrato EPC, a autoridade fiscal entendeu que ela, impugnante, teria excluído da sua parte, de

forma indevida, os valores que eram pagos às subcontratadas do projeto Cabiúnas;

xvi) que as subcontratadas eram empresas que executavam parte das obrigações previstas no Contrato EPC e, conforme expressa autorização contratual, faturavam diretamente à Cayman Co. As subcontratadas eram basicamente as empresas Petrobras (que, conforme mencionado acima, tinha uma participação híbrida, atuando como Contratante e subcontratada) e Setal Engenharia, além de outras empresas que executaram parte do projeto previsto no Contrato EPC, mas com uma participação menos relevante;

xvii) que, seguindo o equivocado raciocínio de que as contratadas deveriam contabilizar como receitas os valores pagos às subcontratadas, a autoridade fiscal imputou a ela, impugnante, o total de 78,332% do preço global do Contrato e à joint venture formada pelas contratadas Toyo Engineering Corporation (TEC) e Setal Overseas Limited (Setal), 21,668%, sendo que a conta feita pela autoridade foi simplesmente dividir entre as contratadas o valor pago às subcontratadas, levando em consideração o percentual original de cada contratada;

Da inexistência de consórcio

xviii) que não há e nunca houve a constituição de um consórcio entre ela, impugnante, e a Toyo Co. e a Setal Overseas, nos moldes estabelecido nos artigos 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15.12.1976 ("Lei das S/As.");

xix) que toda a polêmica em torno dessa questão surgiu de um simples erro material do Contrato EPC, que, no preâmbulo da sua versão em inglês, equivocadamente se referiu às três sociedades como "Consortium" ("Consórcio", assim traduzido equivocadamente para o português);

xx) que a adoção de um consórcio - no sentido legal do termo - somente teria ocorrido se as partes houvessem celebrado um contrato de consórcio propriamente dito, fixado nos termos do artigo 279 da Lei das SAs;

xxi) que, muito embora não tenham constituído um consórcio, as três sociedades contratadas tiveram as suas obrigações fixadas no próprio Contrato EPC e auferiram as receitas conforme as atividades que lhe incumbiam em face das contratantes, regidas pelas regras de direito civil (liberdade de contratar);

xxii) que, na ordem jurídica brasileira, as partes podem fixar seus interesses e obrigações com liberdade;

xxiii) que o Contrato EPC, firmado entre ela, impugnante, e as demais partes, prevê expressamente, em sua Cláusula 7.3, a possibilidade de parte dos serviços e bens serem efetuados e fornecidos por outras empresas (subcontratadas) e, por conseguinte, serem faturados diretamente à Cayman Co, sendo essa founa contratual absolutamente válida e não encontra nenhum impedimento na legislação civil ou tributária;

xxiv) que, por essa razão, as autoridades fiscais não podem desconsiderar tal formato negocial e determinar que ela, impugnante, reconheça como receita os valores pagos pela Cayman Co. às subcontratadas, mesmo que esse pagamento tenha sido feito diretamente pela Cayman Co, ou por intermédio dela, impugnante, que atuou como gestora de parte dos valores pagos pela Cayman Co., repassando os valores às subcontratadas;

xxv) que a forma "proposta" pela autoridade fiscal foi criada com a única finalidade de impor uma tributação que (em tese) seria mais onerosa a ela, impugnante. No entanto, tal forma contraria a estrutura absolutamente lícita criada pelas partes do Contrato EPC, e, conseqüentemente, viola o princípio civil da liberdade de contratar;

xxvi) que a estrutura criada por ela, impugnante, é absolutamente lícita e não esbarra em qualquer impedimento legal; logo as autoridades fiscais não podem descaracterizá-la e lhe impor que reconheça como receita própria valores que juridicamente não são receitas suas;

xxvii) que nem toda entrada de recursos nas contas da sociedade pode ser caracterizada como "receita" para fins jurídicos, mas somente aquelas que ingressam em caráter definitivo;

xxviii) que só se considera como receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que o recebe. Vale dizer que nem toda entrada de dinheiro no universo da disponibilidade da empresa pode ser considerada receita para fins de incidência tributária.

Somente aquela entrada que configure uma entrada definitiva resultante da exploração da atividade social da pessoa jurídica é receita para fins tributários;

xxix) que mesmo a forma de contabilização de um determinado valor não é suficiente para determinar se algo é renda, receita ou faturamento, pois tal forma é irrelevante para a definição do conceito;

xxx) que não se pode admitir que algo que não seja receita possa ser considerado como tal apenas pelo fato de ter sido tratado como tal nos registros contábeis;

xxxi) que os ingressos financeiros transitórios em uma pessoa jurídica que se destinam a remunerar atividade de outro destinatário não podem ser considerados receita;

xxxii) que, conforme legislação que cita, a receita deve estar intimamente relacionada à contrapartida de um negócio jurídico que envolva a transferência de bens e direitos ou a remuneração pela cessão onerosa de direitos;

xxxiii) que para a apuração da base de cálculo dos tributos, a receita bruta é considerada como o produto da venda, o preço

dos serviços prestados ou o resultado auferido nas operações; logo, a receita tributável deve ser aquela proveniente de atividades efetivamente exercidas pela pessoa jurídica e não meros valores que transitam em sua contabilidade, conforme jurisprudência administrativa que transcreve;

xxxiv) que os valores pagos às subcontratadas não constituem receitas suas;

xxxv) que nenhum dos dispositivos do RIR, de 1999, que tratam de omissão de receitas pode ser aplicado ao caso, pois toda sua escrituração foi elaborada de modo a refletir as transações efetuadas, sendo registrado como receitas suas apenas aqueles valores que diziam respeito aos serviços por ela prestados dentro do Contrato EPC, e como despesa apenas aqueles valores incorridos por ela, impugnante, na prestação dos serviços, ressaltando que todas as notas fiscais foram devidamente emitidas;

xxxvi) que os valores depositados na sua conta no Unibanco nos Estados Unidos estão comprovados, de modo que não há que se falar em omissão de receitas, sendo que os valores que foram pagos diretamente às subcontratadas ou a elas repassado por ela, impugnante, nunca integraram sua receita;

xxxvii) que a cláusula 7.3 do Contrato EPC já previa a possibilidade de as subcontratadas realizarem parte das obrigações previstas no Contrato e de faturarem diretamente a Cayman Cabiúnas Investment Co;

xxxviii) que o Contrato EPC já previa as condições para a criação de um vínculo jurídico entre as subcontratadas e as contratantes. De fato, as subcontratadas executavam diretamente em favor das contratantes, e não das contratadas, parte das obras que estavam previstas no Contrato EPC e por isso faturavam diretamente a Cayman Cabiúnas Investment Co;

xxxix) que, ao contrário do que tenta fazer crer a autoridade fiscal, não é o simples fato de as contratadas permanecerem responsáveis pela integridade do projeto e pelas atividades executadas pelas subcontratadas que faz com que as contratadas tenham que reconhecer como receita os valores pagos às subcontratadas, haja vista que o dever de responsabilidade pela totalidade da obra não se confunde e nem serve de parâmetro para medir os valores que devem ser computados como receita;

xl) que a sua receita advém apenas da parte do projeto que foi realizada por ela e não da parte que ficou a cargo das subcontratadas;

xli) que as subcontratadas executavam os serviços para as contratantes, faturavam à Cayman Co. (seguindo expressa autorização contratual) e, dessa forma, os valores recebidos somente devem ser computados como receita pelas próprias subcontratadas;

xl ii) que ela, a impugnante, jamais teve disponibilidade jurídica ou econômica sobre os valores pagos às subcontratadas. A disponibilidade jurídica ou econômica apenas se concretizaria

na sua pessoa se ela recebesse a totalidade dos valores e pudesse dispor desses recursos da maneira que melhor entendesse. No entanto, isso não ocorreu. Parte dos valores devidos às subcontratadas era paga diretamente pela Cayman Co. e uma outra parcela era entregue a ela, impugnante, a fim de que ela saldasse os débitos da Cayman Co. para com as subcontratadas. Ela, a impugnante, não tinha a liberdade de utilizar tais recursos para outras finalidades;

xliv) que essa sistemática foi utilizada porque não era possível à Cayman Co. pagar todas as subcontratadas de forma imediata. Assim, acordou-se que parte dos valores seria depositado na conta dela, impugnante, para que os transferisse a algumas subcontratadas por conta e ordem da Cayman Co;

xliv) que, dado que os valores pagos a terceiros (subcontratadas) não eram receitas suas, mas sim de titularidade das próprias subcontratadas, não se pode pretender que ela, a impugnante, reconheça receitas que não são suas. Apresenta excerto de jurisprudência administrativa em favor da sua tese;

xlvi) que, dado que um dos principais fundamentos da autoridade fiscal para a lavratura do auto de infração foi o fato de que os valores depositados pela Cayman Co. na sua conta Unibanco nos Estados Unidos estariam disponíveis juridicamente a ela, impugnante, não faz qualquer sentido lhe imputar os valores que foram pagos diretamente às subcontratadas Petrobrás e Setal, que foi justamente o que fez a autoridade fiscal, para chegar à percentagem de 78.332%. Seguindo a linha de raciocínio da autoridade fiscal, esses valores devem ser excluídos da autuação;

xlvi) que, como se vê, o auto de infração é absolutamente inconsistente e contraditório, de modo que todo o crédito apurado no auto de infração deve ser cancelado;

Do efeito tributário nulo

xlvi) que, mesmo que os valores pagos às subcontratadas devessem ser computados como receita sua, o custo na subcontratação anularia o lucro tributável; ou seja, mesmo em se admitindo que os valores pagos às subcontratadas tivessem que transitar como receita sua, ainda assim esse lançamento contábil não geraria efeitos tributários na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois esses mesmos valores seriam lançados como despesa de subcontratação, gerando um efeito tributário nulo;

xlvi) que, por essa mesma razão, não cabe falar-se em arbitramento de lucro sob a alegação de que sua contabilidade não se prestaria a identificar os custos relativos a tais receitas, pois se a intenção da autoridade fiscal é atribuir os valores pagos às subcontratadas como receita dela, a impugnante, é óbvio que esses mesmos valores integrarão o custo a ser deduzido no resultado tributável;

Das receitas atribuídas à Petrobras

xlix) que, não obstante os argumentos acima, no caso das receitas auferidas pela Petrobras, o equívoco cometido pela autoridade fiscal é ainda mais latente;

l) que a Petrobras é parte no Contrato EPC e figurava expressamente como subcontratada nomeada pela Cayman Co. para a execução de parte do projeto, confoillie se depreende das Cláusulas 5.1 e 16.3;

li) que a própria autoridade fiscal aceitou que não seria razoável atribuir o pagamento recebido pela Petrobrás às contratadas, já que as obrigações da Petrobrás estavam expressamente identificadas no Contrato EPC; no entanto, de forma absolutamente contraditória, a fiscalização incluiu os pagamentos feitos à Petrobrás na receita imputada a ela, impugnante; isso porque o percentual de 78,332% que lhe foi atribuído considera os valores pagos à Petrobrás;

lii) que isso fica claro ao lançarmos os olhos na tabela da página 18 do Termo de Verificação Fiscal, criada para justificar o percentual de 78,332%, visto que a autoridade fiscal somou os valores de 46,91% relativos aos pagamentos feitos à Petrobrás e 9,36%, relativos à Setal, e imputou-os às contratadas (Toyo Co., Setal Overseas e ela, impugnante), de modo que o total atribuído a ela, impugnante, foi de 78,332 %;

liii) que essa conclusão é equivocada e não se coaduna com os termos do contrato e com o próprio pensamento manifestado pela autoridade fiscal no Termo de Verificação; logo, mesmo que o auto de infração não seja cancelado, o crédito fiscal apurado deve ser diminuído a fim de refletir a exclusão dos pagamentos feitos à Petrobrás, já que se tratava de parte autônoma que respondia exclusivamente para a Cayman Co. e cujas responsabilidades estavam previstas contratualmente;

Descabimento do arbitramento dos lucros por suposta deficiência na contabilização dos custos

liv) que no que diz respeito ao questionamento levantado pela autoridade fiscal em relação aos custos e despesas incorridos no período, vale ressaltar que tal autoridade não apresentou prova ou mesmo indício de que eles não foram incorridos;

lv) que todas as despesas foram devidamente lançadas na contabilidade da empresa com base no custo incorrido, não havendo razão para questionamento e tampouco para o arbitramento dos seus lucros com base na suposta deficiência na contabilização dos custos e com base nos critérios e percentuais equivocados utilizados pela autoridades fiscal;

lvi) que, de modo a comprovar a exatidão e a origem de todos os custos lançados, anexa a esta impugnação planilha que identifica todos os custos e despesas lançados pela empresa nos períodos 2002 a 2004 (doc. nº 9, fls. 4418, e ss, vol. XXIII);

lvii) que ao contrário do que alega a autoridade fiscal na página 40 do Termo de Verificação Fiscal, ela, impugnante, apenas

lançou como custo de subcontratação aquelas despesas com subcontratadas próprias suas. Todas as subcontratadas pagas com recursos geridos por ela, impugnante, por conta e ordem da Cayman Co, não eram lançadas como despesas suas;

lviii) que, conforme frisado, as receitas que a autoridade fiscal pretende lhe imputar são idênticas aos custos que teriam sido incorridos com as subcontratadas, de modo que a base de cálculo final, para fins de IRPJ e CSL, por qualquer ângulo que se analise, será zero;

Em análise do feito em primeira instância, o pleito da Recorrente no processo nº 15521.000140/2007-51, equivalente ao presente e com mesma solução, foi indeferido, tendo a decisão sido assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

RECEITAS DE CONTRATOS DE OBRAS. PREÇO GLOBAL. SUBCONTRATAÇÃO DO SERVIÇO. FATURAMENTO DIRETO. OMISSÃO DE RECEITAS.

A receitas originadas de contratos de prestação de serviços de obra a preço global devem ser reconhecidas pela pessoa jurídica contratualmente obrigada a prestar o serviço, mesmo que essa subcontrate terceiros para executar parte do serviço, e mesmo que esses terceiros subcontratados faturem diretamente contra o contratante.

IRPJ E CSLL. ARBITRAMENTO DO LUCRO. OMISSÃO DE RECEITA.

Constatada pela fiscalização a impossibilidade de se conhecer com mínima precisão como foram incorridos os custos e despesas originados do empreendimento de execução de obra a preço global, bem ainda verificado que a contabilidade da fiscalizada não reconheceu a totalidade das receitas que lhe cabiam nem os seus custos correspondentes, é imperioso que se desclassifique a escrita contábil/fiscal do fiscalizado, de molde a arbitrar o lucro para fins de apuração dos tributos devidos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CABIMENTO.

Quando comprovado o interesse comum de pessoa na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, a responsabilidade solidária prevista no artigo 124, inciso I, do

Código Tributário Nacional, autoriza o posicionamento dessa pessoa como sujeito passivo solidário na obrigação.

ARQUIVO MAGNÉTICO. ENTREGA EM ATRASO, MULTA REGULAMENTAR.

Restando caracterizada a entrega em atraso de arquivo magnético após regular intimações para tal, é devida a exigência de multa regulamentar pelo não atendimento da requisição da fiscalização.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS SELIC. CARÁTER EXPROPRIATÓRIO. ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE.

Foge ao campo decisório da autoridade administrativa investigar se a multa de ofício e os juros de mora calculados à taxa Selic, incidências previstas em lei, têm caráter expropriatórios, ou ainda se são eles ilegais ou inconstitucionais, cabendo à autoridade administrativa apenas verificar a correção da incidência dessas exações, na forma da legislação que as instituiu.

Lançamento Procedente

Inconformada, a Recorrente aviou o presente recurso voluntário, reafirmando as razões apresentadas em sede de impugnação.

É este o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Relator

O recurso é tempestivo e, atendidos os demais requisitos de lei, dele conheço.

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O Contrato(Contrato EPC) firmado entre a CabiúnasCo., Petrobras (como Contratantes) e Toyo Co., Setal Overseas e a Recorrente (como Contratadas) tinha como escopo a execução, numa base de preço global, de obras de engenharia, contemplando a preparação dos projetos, o fornecimento de equipamento de construção, suprimento de equipamentos e materiais, construção civil, edificação e montagem a serem realizados pelas Contratadas com a assistência da Petrobras.

O “Empreendimento” a ser construído, conforme definição do Contrato EPC (fl.157) compreendia *o empreendimento de processamento e transferência de gás de Cabiúnas, que inclui todas as atividades de financiamento, projeto de engenharia e construção das Instalações e o Pré-Comissionamento pela CONTRATADA, a assistência prestada por esta ao PROPRIETÁRIO durante o Comissionamento e o Período de Assistência Técnica; e a correção de defeitos das Instalações.*

Conforme se depreende da “Cláusula 6 – Preço Contratual”, a Contratante Cabiúnas Co. pagaria às Contratadas o valor de US\$474.354.000 pelos “Bens Móveis”, e a Petrobras pagaria às Contratadas o valor de US\$3.000.000 pelos denominados “Bens Imóveis”.

E, para a exploração dos bens de propriedade que iriam ser de propriedade da Cabiúnas Co., a Petrobras firmou contrato de arrendamento mercantil com esta empresa.

No que toca às responsabilidades pelo cumprimento do contrato, a Toyo Co., a Setal Overseas e a Recorrente (Contratadas) foram colocadas como *“responsáveis, em conjunto e solidariamente, perante as Contratantes (Cabiúnas Co. e a Petrobras), pelo desempenho e cumprimento de todas as obrigações e responsabilidades da CONTRATADA segundo este contrato”* (fls. 166). Ressalte-se que não há, no Contrato EPC, atribuição de responsabilidades individualizadas à Toyo Co., à Setal Overseas e à Recorrente, sendo todas elas qualificadas como “Contratadas”.

Tanto a Cabiúnas Co. como a Petrobras tinham, por força do contrato e na condição de CONTRATANTES, livre acesso às instalações e obras, como forma de garantir a correção e consistência no curso de desenvolvimento e construção do projeto cabiúnas.

Ainda no Contrato EPC, verifica-se que os pagamentos realizados pela Petrobras deveriam ser feitos em “reais”, e os pagamentos realizados pela Cabiúnas Co.

Diante desse cenário, chamou a atenção da Autoridade Fiscal o fato de a empresa Recorrente, apesar de estar à frente da construção do enorme Projeto Cabiúnas, apresentava sucessivos prejuízos fiscais, assim como saldos negativos de imposto de renda e CSLL – objeto do processo ora em análise.

A Autoridade Fiscal identificou, ainda, que houve subcontratação para execução dos serviços, constando em especial as empresas Petrobras e Setal Engenharia Construções e Perfurações S/A, doravante denominada Setal SP, empresa constituída segundo as leis brasileiras, com sede em São Paulo, e sócia da Recorrente. Cumpre salientar que o capital social da Recorrente era constituído em 60% pela Toyo Co. e 40% pela Setal SP.

DA EXISTÊNCIA DO CONSÓRCIO.

Os fundamentos que levaram a essa consideração são os seguintes:

1) A formação da Recorrente:

Segundo a Autoridade Fiscal:

O interessado Recorrente TOYO SETAL DO BRASIL LTDA — CNPJ 03.554.632/0001-95, constituído em 09.12.1999 segundo as leis brasileiras, foi concebido — com sede em Macaé/RJ - com a finalidade precípua de execução, numa base de preço global, de obras de engenharia, preparação de projetos detalhados de engenharia das instalações, fornecimento de equipamentos de construção, suprimento de equipamentos e materiais, construção civil, edificação e montagem, e pré-comissionamento, realizadas, a rigor, em Cabiúnas/Macaé e em Duque de Caxias, conforme previsto no contrato celebrado em 01.03.2000.

2) Estreita relação societária da Setal Overseas com a Setal SP

2) Estrutura Relação Secretaria da Setar Overseas com a Setar BR
Autenticado digitalmente em 25/11/2013 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 09/12/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 25/11/2013 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

Segundo a Autoridade Fiscal:

O contribuinte, empresa nacional, possui como integrantes do seu quadro societário, desde sua constituição as empresas TOYO ENGINEERING CORPORATION, constituída e existente segundo as leis do Japão, e SETAL ENGENHARIA CONSTRUÇÕES E PERFURAÇÕES S/A, CNPJ 61.413.423/0001-28, com sede na cidade de São Paulo. Urge ressaltar que não se deve confundir a empresa SETAL ENGENHARIA CONSTRUÇÕES E PERFURAÇÕES S/A integrante do quadro societário do interessado, com Sua coligada SETAL OVERSEAS LIMITED empresa estrangeira sediada nas Ilhas Cayman e integrante do consórcio contratado. Ou seja, são empresas distintas, mas coligadas, como adiante será abordado.

(...)

Vale evidenciar que a participação do interessado, conforme preceitua aquele contrato de execução, deu-se em regime de consórcio com outras duas companhias, quais sejam: TOYO ENGINEERING CORPORATION, constituída e existente segundo as leis do Japão e controladora do interessado e SETAL OVERSEAS LIMITED, constituída e existente segunda as leis das Ilhas Cayman. Registre-se que essa última companhia estrangeira detinha em seu quadro executivo a participação dos Srs. Augusto Mendonça de Ribeiro Neto e Gabriel Aidar Aboucheir (este até 27.02.06), vice-presidente e presidente, respectivamente, daquela mesma SETAL ENGENHARIA CONSTRUÇÕES E PERFURAÇÕES S/A, integrante do quadro societário do interessado. Ademais, a própria SETAL ENGENHARIA CONSTRUÇÕES E PERFURAÇÕES S/A fez e faz parte do quadro executivo da SETAL OVERSEAS LIMITED, como sua coligada. Esse foi o grupo que figurou naquele contrato como "CONTRATADA" ou "EMPREITEIRAS". (conforme tradução pública).

3) Aplicação das Leis Brasileiras:

Segundo a Autoridade Fiscal:

Consigne-se que o contrato em questão, para a execução de um empreendimento incorporado ao território nacional, fora celebrado segundo as leis brasileiras, tornando-as como regente, consoante o estabelecido na cláusula 26.5 do "ARTIGO 26 – DISPOSIÇÕES GERAIS". Nesse mesmo sentido, a administração geral do Contrato pelas EMPREITEIRAS, bem como as atividades de planejamento referentes ao Projeto, durante todo o seu prazo de validade, deveriam ser

obrigatoriamente conduzidas no Brasil, na forma da 3.6.3 do "ARTIGO 3 — FORMA DE EXECUÇÃO".

4) A Utilização do termo “Consórcio” em documentos privados

Segundo a Autoridade Fiscal:

Ainda quanto à participação ou não do interessado como integrante de um consórcio, vale registrar os termos do CONTRATO DE AGENCIAMENTO PARA RECEBIMENTO DE VALORES celebrado entre o interessado, o UNIBANCO (como Agente Receptor) e empresa "Sub-contratada", definida como "Empresa" naquele contrato. Verifica-se nos "considerandos" do contrato o registro da faculdade conferida ao "CONSÓRCIO" para contratar terceiros ('sub-contratados) com vistas à execução do empreendimento, como a seguir transcrito:

"De acordo com os termos do Contrato, o Consórcio está autorizado a contratar terceiros ("Subcontratados), para a prestação de serviços e fornecimento de Bens Móveis para a Compradora, permanecendo responsável pelo cumprimento das obrigações delegadas aos Sub-contratados, os quais conhecem e estão sujeitos à todas as cláusulas e condições do Contrato;"

Percebe-se que o CONSÓRCIO, repete-se, o CONSORCIO e não a contratante Cayman Cabiunas Investment, optou por "sub contratar" terceiros para a execução de parte do empreendimento.

"O consórcio possui vários Sub-contratados e tem interesse em que os pagamentos devidos pela Compradora sejam efetuados diretamente pela Compradora aos Sub-contratados, conforme disposto no item D, retro;"

Não se questiona o fato de o Interessado representar o Consórcio, inclusive para a emissão de ordens de compra e contratação de Agente Receptor.

Toyo-Setal, neste ato representando os interesses do Consórcio, tendo em vista o considerável número de Sub-contratados e de pagamentos a serem realizados, a fim de facilitar o procedimento de pagamento, tem interesse em centralizar os serviços de recebimento dos valores no exterior e contratação de câmbio em uma única instituição financeira."

(...)

Corroborando a existência do consorcio como tal, as Notas Explicativas do relatório de auditoria elaborado pela Ernest & Young, relativamente à Petrobrás (3º trimestre/2004), trataram de evidenciar operação realizada entre a Petrobras e referido grupo, como a seguir:

"Os gastos com o plano de Escoamento e tratamento de gás, vinculados ao Projeto Cabiúnas, por estarem, relacionados a prestação de serviços a longo prazo foram reclassificados dos Projetos Estruturados para custos a apropriar, de acordo com o subcontrato de prestação de serviços entre a PETROBRAS, como subcontratada, e o consórcio formado pelas empresas Toyo Engineering Corporation, com sede no Japão, Setal Overseas Limited, localizada nas Ilhas Cayman e Recorrente Toyo Setal do Brasil LTDA, sediada em Macaé, Rio de Janeiro, Brasil".

Diante desses fatos, concluiu a Autoridade Fiscal tratar-se de um consórcio entre as empresas Toyo Co., Setal Overseas e a Recorrente, que nega a existência de tal consórcio.

Vejamos.

A Lei nº 6.404/76, em seu art. 278 e seguintes, dispõe o seguinte:

Art. 278. As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste Capítulo.

§ 1º O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.

§ 2º A falência de uma consorciada não se estende às demais, subsistindo o consórcio com as outras contratantes; os créditos que porventura tiver a falida serão apurados e pagos na forma prevista no contrato de consórcio

Art. 279. O consórcio será constituído mediante contrato aprovado pelo órgão da sociedade competente para autorizar a alienação de bens do ativo não circulante, do qual constarão:

I - a designação do consórcio se houver;

II - o empreendimento que constitua o objeto do consórcio;

III - a duração, endereço e foro;

IV - a definição das obrigações e responsabilidade de cada sociedade consorciada, e das prestações específicas;

V - normas sobre recebimento de receitas e partilha de resultados;

VI - normas sobre administração do consórcio, contabilização, representação das sociedades consorciadas e taxa de administração, se houver;

VII - forma de deliberação sobre assuntos de interesse comum, com o número de votos que cabe a cada consorciado;

VIII - contribuição de cada consorciado para as despesas comuns, se houver.

Parágrafo único. O contrato de consórcio e suas alterações serão arquivados no registro do comércio do lugar da sua sede, devendo a certidão do arquivamento ser publicada.

Trata-se, portanto, o consórcio, de uma associação de empresas sem personalidade jurídica, com o objetivo de desenvolver determinado projeto mediante a comunhão de forças de duas ou mais empresas. Segundo ensina Haroldo Malheiros Duclerc Verçosa (Curso de Direito Comercial, v. 3. Ed Malheiros, pg. 735):

Na atividade empresária frequentemente torna-se necessária a reunião de sociedades para a realização de determinado objetivo econômico, sem que as partes tenham interesse na constituição de um grupo de direito ou de fato, ou até mesmo em coligações societárias.

No consórcio as sociedades participantes buscarão reunir bens e capital técnico, este último representado por pessoas qualificadas nas áreas requeridas, para, conjuntamente, auferirem lucro por meio de atividade conjunta, mas dentro da qual mantenham sua individualidade.

Desses ensinamentos extrai-se que um dos pressupostos essenciais para a existência de um consórcio é a não formação de uma sociedade juridicamente constituída para o desenvolvimento da atividade que levou à associação das empresas.

Nesse norte, quando diante de um empreendimento de grande porte e da ausência de capacidade técnica individual, é dado às empresas a possibilidade de, ao invés de constituir uma sociedade com propósito específico de desenvolver referido empreendimento, com personalidade jurídica própria, se associarem por meio de um consórcio, de forma a manter a sua individualidade enquanto pessoa jurídica, mediante a repartição das obrigações e dos lucros decorrentes de referida atividade.

Em verdade, o que diferencia o “consórcio” da “SPE - sociedade de propósito específico” é a ausência de personalidade jurídica na primeira e a existência da personalidade jurídica na segunda. Veja-se os ensinamentos de Modesto Carvalhosa (Comentário à lei de sociedade anônimas, v ii, saraiva, pg. 344):

A possibilidade de o consórcio revestir-se formalmente de personalidade jurídica é prevista no Código Civil italiano de

1942, que, nesse passo, visava à época fascista a coordenação de atividades em cartel.

Entre nós, leis especiais anteriores ao diploma de 1976 também instituíram o consórcio societário. Essa modalidade não pode subsistir enquanto tal, em face o § 1º do artigo ora comentado (art. 278).

Assim, o consórcio com personalidade jurídica reveste a forma de sociedade com propósito específico – SPE, hoje adotada largamente para contratar obras, serviços, fornecimentos e concessões com o Poder Público. Temos assim um procedimento em sequência: para participar da licitação forma-se um consórcio instrumental, que, uma vez vencedor, extinguir-se-á para, em seu lugar, constituir-se uma SPE, cujo capital social é formado pelas mesmas sociedades anteriormente consorciadas. Assim, a SPE está habilitada a celebrar o contrato com o órgão público.

Temos assim que a SPE é sucessora obrigacional do consórcio instrumental. E herda deste último a característica de visar a um empreendimento específico, e não amplo, como ocorre com as sociedades mercantis em geral. Daí se vê que a SPE constitui um consórcio societário, pelas restrições que tem o seu objeto social, em razão do contrato público de obras, serviços ou concessão que celebra.

No meu sentir, é exatamente essa a hipótese dos autos.

As empresas Toyo Co. e Setal Overseas realizaram uma *joint venture*, que posteriormente evoluiu para a formação de um *consórcio societário*, personificado na empresa Recorrente, participando, do seu capital social, a empresa Toyo Co. e a empresa Setal SP, coligada e pertencente ao mesmo grupo econômico da Setal Overseas, como bem apurou a Autoridade Fiscal.

Essa versão se adequa aos dizeres de Modesto Carvalhosa, para quem “a conjugação de aptidões e recursos empresariais de duas ou mais sociedade tem levado, inicialmente na prática norte-americana e depois universalmente, à formação de consórcios contratuais (*joint venture agreements*)” (idem, ibidem), antes de se formar um, impropriamente chamado, *consórcio societário*, que nada mais é do que uma sociedade com propósito específico.

Em verdade, a existência da TOYO SETAL DO BRASIL (ora Recorrente) como sociedade de propósito específico – SPE está, inclusive, reconhecido pela Autoridade Fiscal, quando afirma que a

“TOYO SETAL DO BRASIL LTDA — CNPJ 03.554.632/0001-95, constituído em 09.12.1999 segundo as leis brasileiras, foi concebido — com sede em Macaé/RJ - com a finalidade precípua de execução, numa base de preço global, de obras de

engenharia, preparação de projetos detalhados de engenharia das instalações, fornecimento de equipamentos de construção, suprimento de equipamentos e materiais, construção civil, edificação e montagem, e pré-comissionamento, realizadas, a rigor, em Cabitinas/Macaé e em Duque de Caxias, conforme previsto no contrato celebrado em 01.03.2000". (Fl. 108)

Demais disso, essa característica está também registrada e reconhecida no Contrato EPC, quando da qualificação da Recorrente, *in litteris*:

Toyo Setal do Brasi Ltda ("Toyo-Setal"), uma companhia para fins especiais constituída e existente segundo as leis do Brasil, com sede na Rua Dr. José Ribeiro, 162-Centro, Macaé - RJ, Brasil;

Por fim, registre-se que o fato de os documentos celebrados com o Unibanco e os relatórios da auditora Ernst Young referirem-se às Contratadas como consórcio não elide a posição ora reconhecida, vez que a Recorrente, na condição de SPE, nada mais é do que o impropriamente chamado “consórcio societário”, conforme esclarecido pelos doutrinadores supra mencionados.

Diante do exposto, não reconheço a existência de um consórcio entre as empresas Toyo Co., Setal Overseas e a Recorrente, mas sim a existência de uma SPE, na conjunção de forças da empresa Toyo e do grupo econômico Setal no desenvolvimento do Projeto Cabiúnas, personificado na empresa Toyo Setal do Brasil (ora Recorrente).

Do Rateio das Receitas Pagas Pela Cabiúnas Co.

A Autoridade Fiscal, para chegar ao critério de rateio das receitas imputadas à Recorrente, como consequência do Contrato EPC, utilizou-se do seguinte método:

Primeiramente, a Autoridade Fiscal identificou que parte dos pagamentos realizados pelas Contratantes em decorrência do projeto foi feito diretamente em favor de duas sub-contratadas, quais sejam Petrobras e Setal SP (registre-se que a Petrobras figura como contratante e como sub-contratada na execução do Projeto Cabiúnas).

Foram realizados, ainda, pagamentos à Recorrente e à *joint venture* formada pela Toyo Co. e pela Setal Overseas (remetidos pela Cabiúnas Co. ao Japão), sendo que os valores destinados aos quatro beneficiários desses pagamentos totalizaram US\$590.631.845,14 (valor total do Contrato EPC), divididos da seguinte forma:

Toyo Co. + Setal Overseas (JV)	Recorrente	Petrobras	SETAL SP	TOTAL
55.963.904,94	202.312.709,22	277.076.731,00	55.278.500,00	590.631.845,14

A partir dessas informações, a Autoridade Fiscal concluiu:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/11/2013 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente

em 09/12/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 25/11/2013 por ALEXANDRE ANT

ONIO ALKMIM TEIXEIRA

Impresso em 07/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Como conclusão, a partir dos esclarecimentos e documentos acima citados, infere-se que dos 4 (quatro) "beneficiários", 2(dois) correspondiam a subcontratados (PETROBRAS e SETAL) e, os outros 2(dois), às empresas integrantes do consórcio contratado (JOINT VENTURE e TOYO-SETAL), sendo que, no que se refere a esses dois últimos, os pagamentos efetuados em favor da Joint Venture foram encaminhados ao Japão. (fl. 116)

Neste sentido, a Autoridade Fiscal segregou os valores pagos às subcontratadas da Recorrente, dos valores que foram pagos aos Contratados, ou seja, *joint venture* (entre Toyo Co., Setal Overseas) e Recorrente.

A *joint venture* formada entre Toyo Co. e Setal Overseas receberam, conjuntamente, a quantia de US\$55.963.904,94 e a Recorrente recebeu a quantia de US\$202.312.709,22, totalizando a quantia de US\$258.276.614,10

Diante desse valor total, a *joint venture* (entre Toyo Co. e Setal Overseas) recebeu o percentual de 21,67% (US\$ 55.963.904,94) e a Recorrente recebeu o percentual de 78,332% (US\$202.312.709,22).

Encontrados esses percentuais, a Autoridade fiscal adotou tais grandezas como sendo a participação das empresas no resultado final do Contrato EPC. Como o valor global do Contrato EPC foi de US\$ 590.631.845,14, atribuiu-se à Recorrente 78,332% desse valor, ou seja, US\$462.652.529,09.

Em que pese o esforço realizado pela Autoridade Fiscal, não encontro qualquer amparo legal para esse tipo de medida, nem mesmo se caracterizada a existência do consórcio, *ad argumentandum tantum*.

O lançamento tributário não pode trazer surpresas. Não se aceita, no ordenamento jurídico brasileiro, que se exerça a atividade tributária fora daquilo que a lei permite. E essa impossibilidade está expressamente definida, não só pelo princípio da legalidade constante do art. 150, inciso I da Constituição da República, como também do art. 3º do Código Tributário Nacional, que diz que a atividade tributária “é plenamente vinculada” à lei.

Finalmente, insta ressaltar que não existe nenhuma previsão que permita o arbitramento e a segregação de receitas da forma como realizado. Apesar de ser clara a intenção da Autoridade Fiscal em adotar um critério lógico, para o arbitramento ser válido no ordenamento jurídico brasileiro é necessário que exista também e principalmente a legalidade – o que não encontrei na hipótese.

CONTRATO EPC E A SOCIEDADE COM PROPÓSITO ESPECÍFICO

Registro ainda, por oportuno, e no entanto, o seguinte:

Conforme esclarecido acima, a Recorrente na condição de sociedade de propósito específico, é a empresa representante da união de esforços da *joint venture* formada pelo grupo internacional no qual fazem parte a Toyo Co. e a Setal Overseas.

Ainda, o Projeto Cabiúnas, para o qual houve a formalização do Contrato EPC, foi integralmente cumprido no, e destinado ao, território nacional.

Nesse contexto, teço algumas considerações relevantes ao presente caso. Segundo Heleno Torres (Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas, Rt, pg. 288, 2 Ed.) *in verbis*:

A corporate joint venture (ou joint venture corporation) caracteriza-se por ser um tipo de cooperação estável, possibilitando a formação de uma organização distinta das co-ventures, que se corporifica mediante a constituição de uma sociedade administrada em comum pelos venturers, conforme os termos do acordo adotado para a consecução dos objetivos propostos quando da composição.

Neste caso, verifica-se um aporte de capital, por parte de cada uma das empresas venturers, que poderá adotar qualquer um dos tipos societários permitidos na legislação do país de localização, a qual regulará a constituição da sociedade, a administração dos negócios e todo o processo decisório, societário e tributário.

O tipo societário mais comum que é utilizado para dar personalidade jurídica ao empreendimento é o de uma sociedade de capitais (como uma joint stock company), na forma de uma “sociedade com responsabilidade limitadas”. (...) Com isso, mantém a joint venture autonomia patrimonial em relação aos sócios (venturers), apresentando-se com responsabilidade perante terceiros limitadamente ao próprio patrimônio.

De fato, a partir do momento em que a *joint venture* é consolidada em uma pessoa jurídica de responsabilidade limitada ao capital social, o risco assumido pelos *venturers* fica limitado a este capital social.

No caso dos autos, a presença da Toyo Co. e da Setal Overseas (*venturers*) como Contratadas no Contrato EPC se justifica na medida em que, caso o contrato tivesse sido assinado somente pela Recorrente, a responsabilidade pelo desenvolvimento do Projeto Cabiúnas e pelo Contrato EPC ficaria limitado ao capital social da SPE (Toyo Setal do Brasil, ora Recorrente) – o que certamente não conferiria garantia suficiente aos Contratantes.

Tanto é assim que o contrato prevê expressamente a responsabilidade das três empresas pelos eventuais ônus decorrentes do Contrato EPC (fls. 166).

Por outro lado, não se atribuiu, no Contrato EPC, qualquer ordem de execução concreta aos sócios Toyo Co. e Setal Overseas, ficando toda a responsabilidade pelo cumprimento do contrato apenas com a sociedade de propósito específico constituída para este fim, quem seja, a Toyo Setal, ora Recorrente. Na verdade, nem de poderia atribuir qualquer

responsabilidade operacional as empresas estrangeiras, tendo em vista a vedação expressa nesse sentido constante do contrato EPC.

Assim, se a Recorrente é a resultante da *joint venture* formada pela Toyo Co. e pela Setal Overseas, cabendo a ela o desenvolvimento e execução do Projeto Cabiúnas, entendo que a totalidade dos rendimentos decorrentes de referido contrato deveria ter sido aportado nessa empresa, ou seja, os US\$590.631.845,14 deveriam ter sido pagos Toyo Setal do Brasil, no Brasil.

De fato, a Recorrente é a única empresa, na resultante da associação da Toyo Co. e da Setal Overseas, que desenvolveu e executou o empreendimento no território nacional. A central de operações de todo o contrato, sob a ótica das Contratadas, se fixou no território brasileiro, nas mãos da Recorrente, sob supervisão e controle da Petrobras – tanto que, qualquer alteração do projeto deveria ser previamente submetido a sua aprovação.

Se foram necessárias importações de bens e serviços, quem as realizou foi a Recorrente, inclusive de sua co-proprietária Toyo Co.. Se foram necessárias subcontratações, quem as realizou foi a Recorrente, ainda que de sua co-proprietária Setal SP.

Nesse contexto, conforme ensina Heleno Torres (Idem Ibidem, pg. 290), *in verbis*:

Para o país de localização da corporated joint venture, pelo princípio da territorialidade, vigorará o regime de tributação ordinária sobre a renda de pessoas jurídicas, variando o tratamento impositivo conforme o tipo societário escolhido. Assim, para esta classe não se apresenta qualquer dificuldade para a definição do regime impositivo, devendo, apenas, ser compatível com o tipo de pessoa jurídica que venha a ser constituído. Quanto ao regime jurídico-tributário aplicável aos venturers estrangeiros, possuidores de quotas ou ações da corporated joint venture, será o que for dispensado para os não-residentes.

Dessa feita, a realização de pagamentos diretamente pela Cabiúnas Co. à *jv* Toyo Co. e Setal Overseas, remetidos para o Japão, é que constituem a receita omitida, posto que deveriam ter sido destinados à Recorrente, no Brasil, e posteriormente remetidos aos exterior, na forma de distribuição de lucros, ou dividendos (para os quais, inclusive, existe cláusula de *tax sparing*, nos termos do protocolo adicional da Convenção Brasil Japão para Evitar a Dupla Tributação).

Todavia, não foi esta a receita omitida que sustentou a negativa da compensação ora em debate.

Como demonstrado supra, o valor tomado como omitido refere-se, no montante global, a diferença entre o que a Recorrente reconheceu como receita do Contrato EPC, ou seja US\$202.312.709,22, daquilo que lhe foi imputado como receita total do referido

contrato, ou seja, 78,332% do valor global, o que totaliza US\$462.653.736,90. Adotou-se, portanto, como receita omitida no curso de todo o contrato, o valor de US\$ 260.341.027,70.

No entanto, verifica-se que esse valor refere-se exclusivamente à participação proporcional do que teria sido a receita indireta da Recorrente no pagamento das subcontratadas Petrobras e Setal SP. Vejamos novamente o quadro de distribuição das receitas:

TOYO + SETAL	Recorrente	Petrobras	SETAL SP	TOTAL
55.963.904,94	202.312.709,22	277.076.731,00	55.278.500,00	590.631.845,14

O valor tido por omitido, assim, refere-se exclusivamente a recebimentos indiretos proporcionalmente apurados em relação ao pagamento, pelas Contratantes, das empresas sub-contratadas Petrobras e Setal SP.

Para que isso fosse possível, todavia, seria imperioso reconhecer que a omissão de receita, na hipótese, equivale exatamente ao montante destinado ao pagamento das sub-contratadas, o que, para fins e apuração do lucro tributável da empresa optante pelo lucro real, torna-se irrelevante. No lucro real, se a receita equivale à despesa, o resultado tributável para apuração do IRPJ e CSLL é zero.

De fato, admitida, por hipótese, a imputação feita pela Autoridade Fiscal, o lucro tributável seria a receita considerada omitida subtraída das despesas reconhecidas (vez que, ao declarar o caráter de subcontratação daquelas operações, deve-se reconhecer o crédito e o débito inerentes ao contrato), sendo que o lucro apurado, para fins de tributação, seria nulo. Ou seja, a receita omitida equivaleria ao pagamento de despesas referentes ao desenvolvimento do próprio projeto.

Se de um lado, a receita omitida pela Recorrente refere-se a pagamentos por sua conta e ordem realizado à sub-contratação no desenvolvimento do Contrato EPC, de outro há de ser reconhecido o pagamento, pela Recorrente, dessa mesma sub-contratação, no âmbito daquele contrato. Não houve imputação de omissão de receitas decorrentes do pagamento realizado pela Cabiúnas Co. à Toyo Co., no Japão, e à Setal Overseas, estes sim capazes de interferir na composição do saldo negativo da empresa.

Esse raciocínio se aplicaria, também, ao PIS e à COFINS, vez que Recorrente estava no regime não cumulativo, e, portanto, sendo os custos (valores pagos às subcontratadas) iguais às receitas auferidas, o valor do crédito de PIS/COFINS proporcionado seria equivalente aos débitos.

Ainda que se tratasse de consórcio, referida recomposição haveria ser reconhecida. Veja-se o entendimento do CARF:

IRPJ/CSLL — DESCONSIDERAÇÃO DA ATIVIDADE EXERCIDA - NECESSIDADE DE READEQUAÇÃO DE TODA A SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA DAS PESSOAS JURÍDICAS ENVOLVIDAS — Quando a fiscalização descaracteriza os negócios jurídicos realizados (no caso consócio de empresas), a formalização de exigências fiscais deve levar em conta a situação tributária de todas as pessoas jurídicas envolvidas, sob pena de se verificar tributação em duplicidade. (Acórdão nº 107-08.957. Sessão de 29 de março de 2007)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/11/2013 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 09/12/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 25/11/2013 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

Impresso em 07/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Arrisco a dizer que os pagamentos realizados ao Brasil (Recorrente, Petrobras e Setal SP) limitaram-se aos custos do empreendimento, sendo que o lucro atribuível à Toyo Co. e à Setal Overseas, em decorrência do Contrato EPC, foi pago diretamente pela Cabiúnas Co. às empresas localizadas no exterior, ao invés de serem oferecidos à tributação no Brasil para posterior distribuição na forma de lucro ou dividendos.

Nesse sentido, economicamente, os valores tomados como base de cálculo para o lançamento equivalem, em parte, àquilo que entendo serem devidos. De fato, a Fiscalização imputou parte das receitas omitidas em decorrência da execução do contrato EPC Cabiúnas quando, em verdade, entendo que a totalidade dos valores relativos a referido contrato deveriam integrar a base de tributação da Recorrente.

No entanto, os fundamentos jurídicos da imputação da omissão de receita tomadas pelo auto de infração são, no meu entendimento inconsistentes. De fato, como demonstrado, meu entendimento acerca dos fatos e do direito a eles aplicável não admite (i) a existência do consórcio; (ii) a segregação das receitas realizadas pela Auditoria Fiscal e (iii) o arbitramento da receita tomando por base critério jurídico não previsto em lei. Neste sentido, manter a autuação por fundamento jurídico diverso daquele utilizado como fundamento do lançamento encontra-se inviável.

Tenho entendimento consolidado que não é dado ao julgador de segunda instância inovar no processo tributário e completar o lançamento fiscal, aduzindo fundamento diverso daquele constante do lançamento, sob pena de flagrante ofensa ao devido processo legal e ao princípio do contraditório e ampla defesa, aplicáveis ao processo administrativo por força constitucional. Afinal, a parte se defende daquilo que lhe foi imputado, sendo que a imputação de omissão de receita, da forma como consignado no lançamento, não possui fundamento a sustentar a omissão de receita imputada à Recorrente.

ALTERAÇÃO DO FUNDAMENTO FÁTICO JURÍDICO DO LANÇAMENTO

Em estudo organizado pelo Prof. Ives Gandra da Silva Martins (Questões Controvertidas no Processo Administrativo Fiscal – CARF. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2012, tivemos a oportunidade de firmar o seguinte entendimento:

Postos esses entendimentos, entendo que lançamento é o ato administrativo que declara a ocorrência do fato gerador e formaliza o crédito tributário, descrevendo a norma individual e concreta de tributação, apontando o sujeito passivo e sujeito ativo, o montante da obrigação tributária, além de operacionalizar a forma do seu pagamento.

Nesse sentido, o lançamento lida com dois momentos lógicos (e não cronológicos): 1º) a identificação do fato imponível, ocorrido com a subsunção do fato descrito à hipótese prevista na

norma geral e abstrata de tributação; e 2º) a formalização da relação jurídico-tributária entre sujeito ativo e sujeito passivo, pela edição da norma individual e concreta de tributação.

Na verdade, o termo de verificação fiscal ou o termo de encerramento da ação fiscal, muitas vezes negligenciado como peça secundária na lavratura dos lançamentos fiscais, é o elemento essencial que realiza a subsunção do fato à hipótese de incidência tributária e, fundamentalmente, onde se encontram os elementos informadores da relação jurídico tributária objeto do lançamento.

Sem esse descritivo, devidamente realizado em apartado ou no próprio auto de lançamento, não há como se saber acerca da legalidade da imputação tributária, ou da confirmação dos elementos da relação jurídico-tributária dele constantes.

Tanto é assim que o decreto nº 70.235, exige que o lançamento fiscal¹ contenha, obrigatoriamente, esses dois momentos lógicos: (i) o inciso II do art. 10 exige a “descrição do fato” e (ii) os incisos I e V do art. 10 exigem a qualificação do autuado (sujeito passivo) e a determinação da exigência com apuração do montante tributo devido (c/c inciso II do art. 11).

Notificado o lançamento ao contribuinte, este pode opor-se tanto com relação à imputação da ocorrência do fato imponível, buscando apresentar um fato diverso daquele que fora tomado como elemento de subsunção à hipótese de incidência abstratamente considerada; quanto pode confirmar o fato imponível, mas divergir quanto aos elementos formadores da relação jurídico-tributária, na implicação da norma geral e abstrata em norma individual e concreta.

A partir do questionamento do contribuinte, com a apresentação da impugnação, tem início o processo administrativo fiscal.

Com efeito, a impugnação apresentada pelo contribuinte é o elemento delimitador do objeto de análise e decisão no âmbito do processo administrativo fiscal, podendo tratar tanto das questões de fato tomadas como fundamento do lançamento, quando de questões de direito. As questões não impugnadas não são devolvidas à apreciação no curso do processo administrativo fiscal, salvo se se tratarem de matéria passível de conhecimento de ofício (nulidade ou decadência). Tanto é assim que “considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante” (art. 17 do decreto nº 70.235)

Na sistemática da lei do processo administrativo fiscal, havendo divergência de matéria fática, o contribuinte poderá opor-se ao lançamento, devendo trazer os elementos de prova que confirmem a sua versão.

¹ O decreto nº 70.235 utiliza o termo auto de infração. Na verdade, o auto de infração encerra tanto o lançamento tributário, no sentido de formalizar a norma individual e concreta de tributação quanto a aplicação da multa, formalizando a penalidade pelo descumprimento do dever de pagar antecipadamente o tributo, no termos do art. 150 do CTN.

Surgido o litígio quanto a matéria de fato, o processo administrativo passa a lidar com uma contraposição de versões: a versão do Fisco, fundada nos elementos constantes do lançamento; e a versão do contribuinte, fundada nos elementos constantes da impugnação. Cada um assume o ônus de prova da versão dos fatos que pretende sustentar.

Segundo o decreto nº 70.235, cabe ao contribuinte apresentar, na impugnação, “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir” (art. 16, inciso III), sendo que a prova documental deverá ser apresentada na impugnação, sob pena de preclusão (§ 4º do art. 16).

Mas essa imputação não desonera a Fazenda Pública de provar, no processo administrativo fiscal, que a versão dos fatos constantes do lançamento, em especial do termo de verificação fiscal, está sustentada em elementos de prova suficientes ao enquadramento jurídico realizado. Na verdade, o lançamento pressupõe a existência desses elementos de prova apurados pela Administração Tributária, no curso do procedimento de fiscalização. Assim, no curso do processo administrativo fiscal, o ônus da prova quanto aos fatos descritos no lançamento cabe à Fazenda Pública, pois são essas provas que sustentam a aplicação do direito realizada na formalização do crédito tributário.

A exceção ocorre quando da aplicação de presunções legalmente previstas, em que se autoriza à Administração Tributária assumir determinado fato como verdadeiro, revertendo-se o ônus da prova para atribuí-lo ao contribuinte. Nessa situação, basta a descrição do fato presumido para que se atribua o ônus ao contribuinte de provar que o mesmo, na realidade, não ocorreu. Mas, mesmo aqui, cabe à Autoridade Fiscal provar, no lançamento, que os requisitos legais para a aplicação da presunção estavam presentes e foram observados.

Veja-se que a presunção de certeza do crédito tributário e a presunção de certeza do próprio lançamento enquanto ato administrativo não existem no curso do processo administrativo fiscal. Essa qualidade somente será adquirida após o encerramento do PAF, quando o crédito for remetido para inscrição em dívida ativa, oportunidade em que deverá submeter-se a um controle final de legalidade por parte da advocacia pública (art. 204 do CTN).

Assim, entendemos que a versão dos fatos constantes do lançamento deve desvelar a realidade com fundamentos sustentáveis para a sua manutenção. Se a versão dos fatos apurados no curso do processo administrativo fiscal infirmar a versão dos fatos constantes do lançamento, em ponto fundamental, o mesmo deverá ser cancelado.

Diante disso, tenho que os fundamentos de fato e de direito invocados no auto de infração não respaldam o lançamento pretendido.

Não se está autorizado, na ordem jurídica brasileira, à análise meramente econômica dos negócios empreendidos, de forma a permitir dizer que, se a totalidade das receitas decorrentes do Contrato EPC deveriam ter sido imputadas à Toyo Setal, a atribuição de parte dessas receitas também poderia possível quando o fundamento fático e jurídico que respaldam referidas imputações são diversos. Mormente no caso como o presente, em a imputação de receita omitida equivale aos valores que, em tese, também corresponderiam à despesa, nulificando o efeito fiscal, para fins de lançamento tributário, dos valores considerados segundo a versão fiscal que respalda o lançamento.

Diante do exposto, afastados os fundamentos que levaram à negativa do reconhecimento do direito creditório postulado, deve o mesmo ser reconhecido, autorizando-se a homologação das compensações pleiteadas.

DISPOSITIVO:

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso, homologando-se as compensações postuladas.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira