



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

Processo nº 10725.900463/2010-31
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1101-000.938 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2013
Matéria DCOMP - Saldo Negativo - IRPJ
Recorrente TERMOMACAÉ LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

DIFERIMENTO DE TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE O LUCRO. RESULTADOS DECORRENTES DE CONTRATAÇÕES COM ÓRGÃOS GOVERNAMENTAIS. RECEITAS PAGAS. Não prospera a pretensão de diferir resultados se provado que os valores devidos pela entidade equiparada foram pagos no período de apuração. INEXISTÊNCIA DE CONTRATO DE FORNECIMENTO DE MATERIAIS OU SERVIÇOS. IMPOSSIBILIDADE. A lei tributária não prevê o diferimento da tributação de outros resultados que não os decorrentes das operações de empreitada ou fornecimento de bens vinculados a contratos firmados com entidades governamentais. A tributação das contribuições de contingências devidas por entidade equiparada para manutenção do equilíbrio de contrato de consórcio, observa o regime de competência.

RESCISÃO CONTRATUAL. EFEITOS RETROATIVOS. ALTERAÇÃO DE BASE TRIBUTÁVEL JÁ DEFINITIVA. IMPOSSIBILIDADE. Inadmissível a alteração da base tributável em razão de fatos verificados após o encerramento do período de apuração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Divergiu o Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, que dava provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Mônica Sionara Schpallir Calijuri e Marcelo de Assis Guerra.

Relatório

TERMOMACAÉ LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro-I que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a manifestação de inconformidade interposta contra despacho decisório que não homologou compensações com o saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2005, no valor original de R\$ 15.777.591,00.

As compensações foram declaradas de 18/01/2007 a 28/08/2008. O despacho decisório de não-homologação, encartado às fls. 1059/1105 (numeração digital fls. 1467/1513), foi cientificado à contribuinte em 29/11/2011 (fl. 1106). Na mesma data, a contribuinte também teve ciência de:

- Despacho decisório de não homologação das compensações vinculadas a saldo negativo de CSLL apurado no mesmo ano-calendário 2005, objeto do processo administrativo nº 15374.964184/2009-11;
- Lançamentos formalizados em relação ao ano-calendário 2005, para exigência de crédito tributário de IRPJ e CSLL decorrentes da omissão de receitas verificada naquele período, além da multa por compensação indevida inquinada de falsidade, tratados no processo administrativo nº 15532.720006/2011-27.

Consta da decisão recorrida o seguinte resumo do despacho decisório de fls. 1059/1105:

4.1 A autoridade esclarece, inicialmente, que a Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 7ª Região Fiscal, por meio da Portaria nº 1.063 (fl. 82), de 29/12/2010, publicada no DOU de 31/12/2010, com a redação alterada pela Portaria nº 122 (fl. 159), de 10/02/2011, publicada no DOU de 11/02/2011, autorizou esta Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) a decidir sobre o reconhecimento do direito creditório relativo ao saldo negativo de IRPJ e em relação à homologação das compensações vinculadas ao referido direito creditório.

4.2 Informa a autoridade que o interessado foi algumas vezes intimado a esclarecer pontos relativos ao crédito em questão e a crédito relativo a saldo negativo de IRPJ, conforme intimações ali mencionadas.

4.3 Conforme DIPJ, o contribuinte, para o ano-calendário 2005, apurou prejuízo de de IRPJ no montante de R\$ 125.472.331,32. Como conseqüência, não foi apurado IRPJ devido para esse período, sendo que a receita auferida com a venda no mercado interno de produtos de fabricação própria correspondeu ao montante de R\$ 115.145.130,88.

4.4 A autoridade apresenta quadro com a evolução das receitas do interessado ao longo dos anos:

Receitas de vendas auferidas e declaradas	
Ano-Calendário	Receita de Vendas (R\$)
2002	569.834.017,11
2003	729.521.191,10
2004	681.873.535,73
2005	115.145.130,88
<i>Fonte: DIPJ 2003, DIPJ 2004, DIPJ 2005 e DIPJ2006.</i>	

4.5 Segundo a autoridade, nota-se a discrepância entre as receitas de 2005 relativamente aos anos anteriores.

4.6 Notou a autoridade que nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (DACon) do 1º ao 4º trimestres do ano-calendário de 2005, acostados às fls. 95/122, neste período a pessoa jurídica informou que auferiu receitas de vendas no mercado interno de produtos de fabricação própria no montante de R\$ 661.402.878,35 (fl. 150).

4.7 Verificou-se, então, a existência de divergência, correspondente à diferença no montante de R\$ 546.257.747,47 relativamente à receita informada na DIPJ de R\$ 115.145.130,88.

4.8 Em resposta a intimações para esclarecer o fato, destaca a autoridade que o interessado informou que “no mês de dezembro de 2005, foram contabilizadas reversões de provisões de receitas de vendas no mercado interno relativas a produtos de fabricação própria, que haviam sido provisionadas durante o exercício, totalizando o estorno de R\$ 546.257.747,47, conforme tabela 1 e Razão em anexo” (fl. 160). Acrescentou que o referido estorno de receita teria sido efetuado com base no art. 409 do Decreto nº 3.000/99 (RIR) e no art. 7º da Lei nº 9.718/98 (fl. 194).

4.9 Ao compulsar o Livro Diário nº 10, na página 234, cuja cópia encontra-se acostada à fl. 1856, verificou a autoridade da DRF que o contribuinte recebeu da pessoa jurídica Petróleo Brasileiro S.A. - Petrobrás, em 11/11/2005, a quantia de R\$ 424.738.947,24 referente a pagamento relacionado a processo de arbitragem, cujos valores foram registrados na conta contábil 1.0.00.01.86 - Bancos Conta Movimento – Itau c/c 51755-2 - PB arbitragem.

4.10 Ressaltou a autoridade da DRF que foi identificado na mesma página 234 do Livro Diário nº 10 lançamento contábil referente à transferência bancária dos valores mencionados no parágrafo anterior para conta bancária localizada em Nassau/Bahamas. Os referidos valores foram registrados na conta contábil 1.0.00.01.87 - Bancos Conta Movimento.

4.11 Em comunicados (fls. 222/226) datados de 04/01/2005, 01/02/2005, 11/02/2005 e 08/07/2005 (www.petrobras.com.br), verificou a autoridade que Petrobrás informou aos investidores as medidas adotadas em face da El Paso Rio Claro Ltda (atual Termomacaé Ltda), com o propósito de reduzir ou extinguir os pagamentos devidos a título de “contribuição de contingência”, previstos em contratos de consórcio e de participação celebrados para a exploração da usina termelétrica Macaé Merchant.

4.12 No comunicado datado de 08/07/2005 supracitado (fl. 226), a Petrobrás noticiou que, em 05/07/2005, “o Tribunal Arbitral proferiu uma decisão interlocutória, que foi comunicada à Petrobrás na data de hoje, no sentido de que a Petrobrás efetue os pagamentos à El Paso, desde que esta apresente, previamente, uma garantia bancária emitida por banco de primeira linha e que seja aceita pela Petrobrás. A mencionada garantia deverá ser de tal forma que possa ser imediatamente executada, com os devidos encargos financeiros, caso a decisão sobre

o mérito da questão seja favorável à Petrobrás” e que a referida decisão de mérito deveria ocorrer em novembro/2005.

4.13 O interessado informara que o supracitado estorno de receitas foi efetuado em razão de diferimento realizado com base no art. 409 do Decreto nº 3.000/99 e no art. 7º da Lei nº 9.718/98.

4.14 Intimado a esclarecer os períodos em que as receitas diferidas foram recebidas e submetidas à tributação, informa a autoridade a quo que, em contradição com a resposta apresentada anteriormente em que afirmava que as receitas teriam sido diferidas, o sujeito passivo informou que o supracitado estorno de receita decorreu do cancelamento de receitas de contribuição de contingência da Petrobrás questionadas em Tribunal Arbitral (fls. 275/278).

4.15 O interessado (fls. 276/277) afirmou que o estorno supracitado foi efetuado em razão da contabilização indevida de receitas não auferidas, e que o valor refere-se a depósito em garantia efetuado em razão do cumprimento de decisão provisória proferida por Tribunal Arbitral e com o propósito de garantir uma eventual condenação da El Paso Rio Claro Ltda. (atual Termomacaé Ltda) no procedimento de arbitragem que estava em curso. Esta informação foi reiterada em petição apresentada em 28/06/2011 (fls. 350/351). Foram apresentadas cópias autenticadas (fls. 353/359) das Cartas de Fiança de nº 0004051103300100 e de nº 00046010500300.

Do processo cautelar (2005.001.008452-4)

4.16 Segue a autoridade informando que, no que toca à ação cautelar proposta no Judiciário pátrio, tem-se que foi ali assentado que a solução de mérito relacionada à exigência das contribuições de contingência deveria ser resolvida em sede de juízo arbitral, haja vista que não caberia ao Poder Judiciário apreciar a questão. Diante do acima exposto, verificou a autoridade a quo que, ao contrário das afirmações do sujeito passivo, não há decisões judiciais que tenham reconhecido a invalidade da exigência das contribuições de contingência devidas pela Petrobrás ou que tenham declarado que não houve o auferimento destas receitas por parte da El Paso Rio Claro Ltda (atual Termomacaé Ltda).

Do consórcio Macaé Merchant e do processo de arbitragem

4.17 A El Paso Rio Claro Ltda (“GENCO”), a El Paso Rio Grande Ltda (“MARKETCO”) e a Petrobrás, em 20/04/2001, celebraram acordos de formação e de participação do Consórcio do Projeto Macaé Merchant, que estabeleciam direitos e obrigações relativos à construção, operação e exploração de usina termelétrica localizada no Município de Macaé/RJ (fls. 109/110, Anexo III).

4.18 Destaca a autoridade da DRF que o Tribunal Arbitral relatou que o Acordo de Formação do Consórcio previa:

“(i) a propriedade de construção e operação pela GENCO de uma planta de ciclo simples a gás. com capacidade de geração líquida padrão de 700MW, localizada em Macaé (“a Planta”), (ii) o fornecimento de gás para a Planta por conta da Reclamante, (iii) o marketing de receitas e distribuição pela MARKETCO da energia gerada pela Planta ao Mercado Atacadista de Energia Brasileiro (“MAE”), ao mercado spot de energia brasileiro e a terceiros participantes de Contratos Bilaterais de Curto Prazo, e (iv) a distribuição da receita entre as partes.”

4.19 As cláusulas 3.02(a) e 5.04(a) do Acordo de Participação Alterado e Consolidado dispõem sobre participação da Petrobrás no referido Consórcio mediante e o pagamento de “contribuições de contingência da Petrobrás” durante um período contratual denominado “Período de Suporte” (até agosto de 2007) (fls.

58/59 e 74/75, Anexo I, e 112/114, Anexo III), nos meses em que o total de receitas não atendia os custos totais.”.

4.20 Essas contribuições de contingência “constituem pagamentos mensais com valor variável de acordo com o mês, dependendo das receitas e despesas de um dado período de referência (o ‘Período de Cálculo ’)” (fls. 117/118, Anexo III).

4.21 Relata a autoridade que em 23/02/2005, com o objetivo de reduzir ou suspender estas obrigações, a Petrobrás depositou uma Notificação de Arbitragem no Centro Internacional de Solução de Controvérsias (ICDR) em Nova York em face de El Paso Rio Claro Ltda (atual Termomacaé Ltda), El Paso Pío Grande Ltda e El Paso Energy Cayger II Company (fl. 932).

4.22 Informa a autoridade da DRF que em 05/07/2005, o Tribunal Arbitral proferiu o que se chamou de Sentença sobre Medidas Provisórias, (fls. 03/72 do Anexo III), a qual estabeleceu que a Petrobrás efetuasse o pagamento dos valores devidos a título de contribuição de contingência diretamente ao contribuinte e às demais rés. Este pagamento estaria condicionado à apresentação de garantia bancária para a hipótese de uma eventual condenação do contribuinte em questão no procedimento de arbitragem.

4.23 Em razão da decisão interlocutória supracitada, ressalta a autoridade que o contribuinte recebeu da Petrobrás, em 11/11/2005, a quantia de R\$ 424.738.947,24 (fls. 447/449) e, em 26/01/2006, a quantia de R\$ 94.285.394,08 (fl. 731), valores que totalizaram R\$ 519.024.341,32.

4.24 Segundo aquela autoridade, esses valores seriam decorrentes do recebimento de créditos e caracterizariam a realização em moeda de receitas auferidas no ano-calendário 2005, pois foram depositados em conta bancária de titularidade do contribuinte, em valores disponíveis, e passaram a integrar o seu ativo circulante.

4.25 Ademais, os lançamentos contábeis (fls. 967, 1004, 1016/1018 e 1024), extratos bancários (fls. 448/449 e 731) e contratos de câmbio (fls. 443/446 e 736/743) relativos às transferências bancárias efetuadas para conta de titularidade do contribuinte localizada em Nassau/Bahamas demonstrariam e comprovariam a disponibilidade e a propriedade das quantias supracitadas.

4.26 Além dos valores mencionados anteriormente, o sujeito passivo recebeu, em moeda, receitas no montante de R\$ 100.759.033,97, conforme lançamentos contábeis (fls. 1005/1007 e 1025/1027) efetuados nas contas contábeis “1.2.02.00.03 - Duplicatas a Receber - Terceiros - Consórcio Macaé Merchant” (R\$ 73.843.000,44), “1.2.02.00.12 - Duplicatas a Receber - Terceiros - Consórcio Macaé Merchant - Variável” (R\$ 1.227.105,02) e “1.2.02.00.13 - Duplicatas a Receber - Terceiros - Consórcio Macaé Merchant - Outros” (R\$ 25.688.928,51).

4.27 Segue a autoridade da DRF informando que, em 21/11/2005, o Tribunal Arbitral proferiu Sentença Final Parcial, cuja cópia autenticada de tradução juramentada encontra-se acostada às fls. 73/232, Anexo III. A parte dispositiva desta decisão determina:

“3. O Tribunal Arbitral decide que os contratos não são gratificações nos termos da lei brasileira e **que não ocorreram questões de invalidade, infração da lei criminal e administrativa brasileira** e não submissão à arbitragem;

4. O Tribunal Arbitral Decide que os contratos **não contêm cláusulas leoninas.**

5. O Tribunal Arbitral decide que os contratos **ainda cumprem sua função econômica / social e que a questão da invalidade ou rescisão a ela relacionada não cabem no caso presente;**

[...]

8. O Tribunal Arbitral decide que os contratos **devem ser interpretados como não dando à Reclamante o direito de invocar o Artigo 478 do BCC;**

9. O Tribunal Arbitral decide que os contratos são de trato contínuo e enquadram-se no âmbito do Artigo 478 do BCC;

10. O Tribunal Arbitral (por maioria) decide que os eventos que formam a base do pleito da Reclamante nos termos do Artigo 478 do BCC foram extraordinários e imprevistos;

[...]

12. O Tribunal Arbitral reserva todas as decisões sobre os requisitos de onerosidade excessiva e vantagem extrema e nomeará um perito legal em legislação brasileira, com termos de referência e nomeação a serem determinados;

13. O Tribunal Arbitral **indefere** todos os pleitos que têm como base os Artigos 884 e 885 do BCC;” (fls. 226/231, Anexo III)

4.28 Em 31/12/2005, foram efetuados lançamentos a débito, a título de estornos, nas contas contábeis “6.9.91.50.03 - VENDAS - ENERGIA ELÉTRICA - CAPACIDADE - Consórcio Macaé Merchant - Outras Receitas”, no valor de R\$ 55.879.951,59 (fl. 1012), e “6.9.91.50.04 - VENDAS - ENERGIA ELÉTRICA - CAPACIDADE - Distribuição de Capacidade”, no valor de R\$ 543.030.498,09 (fl. 1013).

4.29 Segue a autoridade afirmando que o referidos estornos de receita, que totalizaram R\$ 598.910.449,68, foram efetuados, apesar da decisão mencionada anteriormente ter reconhecido a validade e a vigência dos contratos celebrados, de não existir qualquer decisão judicial ou arbitral que tivessem reconhecido a invalidade da exigência das contribuições de contingência devidas pela Petrobrás ou declarado que não houve receitas auferidas pelo contribuinte e do recebimento em moeda de valores significativos das receitas auferidas.

4.30 Segue relatando a autoridade que, em 01/02/2006, diante da possibilidade de uma sentença final com consequências imprevisíveis para as partes litigantes, as empresas assinaram o Memorando de Entendimento (cópia de fls. 249/268), que teve como objetivo formalizar a proposta de venda para Petrobrás da totalidade das quotas representativas do capital social da El Paso Rio Claro Ltda (atual Termomacaé Ltda) e da El Paso Rio Grande Ltda, cujo valor de aquisição, somente em dinheiro, foi acordado em US\$ 357.500.000,00 (trezentos e cinquenta e sete milhões e quinhentos mil dólares), que, ao câmbio da referida data, correspondia ao valor de R\$ 793.971.750,00 (setecentos e noventa e três milhões, novecentos e setenta e um mil e setecentos e cinquenta reais).

4.31 Entre os termos e condições estabelecidos pelas partes supracitadas que deveriam ser incluídos nos contratos definitivos da operação de compra e venda mencionada, constou a entrega (fls. 225/256) de uma instrução irrevogável ao Banco Itaú S.A. para liberação em favor da Petrobrás dos valores pagos pela própria Petrobrás à El Paso Rio Claro Ltda em razão do cumprimento da sentença sobre Medidas Provisórias antes mencionada.

4.32 A conclusão do negócio jurídico acima mencionado estava sujeita a diversas condições, tais como: a) as obrigações entre as partes decorrentes de contratos relacionados ao Consórcio do Projeto Macaé Merchant deveriam ser extintas e as contratantes seriam liberadas de quaisquer obrigações em vigência a partir da data de conclusão da operação de compra e venda (fls. 225/256); e b) encerramento, sem análise de mérito, dos litígios judicial e arbitral iniciados pela Petrobrás.

4.33 Ressalta a autoridade da DRF que, de acordo com o referido Memorando de Entendimento (fl. 257), os contratos relacionados ao Consórcio do Projeto Macaé

Merchant teriam a sua vigência rescindida a partir da conclusão da operação de compra e venda.

4.34 Em 11/03/2006, as Vendedoras e a Petrobrás celebraram contrato definitivo relativo a operação de compra e venda da totalidade das quotas representativas do capital social da El Paso Rio Claro Ltda (atual Termomacaé Ltda) e da El Paso Rio Grande Ltda, denominado Quota Purchase Agreement (fls. 869/924), cuja cópia autenticada de tradução juramentada compõe o Anexo II do presente processo.

4.35 Destaca a autoridade da DRF que, ao contrário do que foi inicialmente acordado no Memorando de Entendimento, o contrato definitivo de compra e venda estipulou (fl. 60, Anexo II) que os contratos relacionados ao Consórcio do Projeto Macaé Merchant teriam sua vigência rescindida, de forma retroativa, a partir de 1º de dezembro de 2004 por meio de contrato de composição que seria celebrado nos termos do modelo constante as fls. 136/171, Anexo II.

4.36 De acordo com a cláusula 4.2 do modelo do contrato de composição, as partes acordaram pela retirada e desistência do processo de arbitragem e elaboraram instruções que seriam encaminhadas ao Tribunal Arbitral com os termos que deveriam ser incluídos na sentença consensual a ser proferida (fls. 151/152 e 164/169, Anexo II).

4.37 No item “c.iii” (fl. 603) da cláusula 6.2 (“Ações quando da Conclusão”) do supracitado contrato de compra e venda, as partes estabeleceram, como condição para conclusão do negócio jurídico, que o sujeito passivo entregasse uma instrução conjunta irrevogável ao Banco Itaú S.A. para liberar para Petrobrás aqueles valores depositados por esta por força de decisão interlocutória antes mencionada.

4.38 Em relação a esses valores, pagos pela Petrobrás, cabe destacar que as partes definiram (fl. 144, Anexo II), conforme modelo do contrato de composição (Anexo 4 do Contrato de Compra e Venda), que seriam “devolvidos” a Petrobrás por meio da referida instrução conjunta.

4.39 Em 25/04/2006, data da conclusão da operação de compra e venda, foram assinados diversos documentos (Acordo de Liquidação, Instrução Conjunta, Alteração do Contrato Social, Acordo Fiscal etc) que finalizaram o negócio jurídico celebrado e transferiram para Petrobrás a propriedade da integralidade das quotas representativas do capital social do contribuinte em questão.

4.40 Segundo a autoridade da DRF, o Acordo de Liquidação (fls. 579/590 e 593/624) foi celebrado para os fins determinados pelos arts. 840 a 850 do Código Civil (Transação). A Instrução Conjunta, às fls. 652/656 e 670/681, foi assinada por El Paso Rio Claro Ltda, El Paso Rio Grande Ltda, El Paso Energy Cayger II Company, Petrobrás e Banco Itaú BBA S.A. Por meio dessa instrução conjunta, foram formalizados o cancelamento e a rescisão das Cartas de Fiança em favor da Petrobrás (fls. 671/672) e foi acordado que a El Paso Rio Claro Ltda poderia dispor livremente dos depósitos a prazos fixos (fl. 678).

4.41 A autoridade fiscal destaca que o Tribunal Arbitral extinguiu, sem julgamento de mérito, as pretensões apresentadas pelas partes.

Das receitas auferidas e do IRPJ apurado

4.42 Enfatizou a autoridade que há que se reconhecer as receitas quando auferidas, independentemente do seu recebimento em moeda, conforme definiu o próprio Ato de Participação Alterado e Consolidado (fls. 16,31 e 61, Anexo I).

4.43 Vê-se então que, com base nos lançamentos contábeis registrados no Livro Diário (fls. 927/932 e 963/970) e no Livro Razão (fls. 1021/1013) e nas informações constantes no Lalur (fls. 1029/1058) e nos Balancetes Mensais (Anexo IV), a

autoridade fiscal elaborou quadro demonstrativo relativo às receitas contabilizadas e aos resultados contábeis apurados pelo sujeito passivo.

Receitas auferidas e resultados contábeis apurados pelo contribuinte

<i>Período</i>	<i>Conta</i> 6.9.91.50.03	<i>Conta</i> 6.9.91.50.04	<i>Conta</i> 6.9.91.50.05	<i>Total das</i> <i>Receitas</i>	<i>Resultado</i> <i>Contábil nos</i> <i>Balancetes</i>	<i>Resultado</i> <i>Contábil no</i> <i>LALUR</i>
<i>Janeiro</i>	7.430.088,82	49.518.266,92	569.488,54	57.517.844,28	22.490.563,65	(13.783.358,95)
<i>Fevereiro</i>	7.367.567,14	49.262.847,62	215.094,99	56.845.509,75	44.722.628,36	(24.188.727,43)
<i>Março</i>	7.476.136,22	50.292.638,32	199.629,95	57.968.404,49	49.097.911,11	(64.249.193,40)
<i>Abril</i>	10.159.210,97	48.609.254,08	91,92	58.768.556,97	89.792.126,77	(51.365.727,71)
<i>Mai</i>	7.250.844,14	47.386.368,74	318,32	54.637.531,20	128.874.893,87	(42.127.875,62)
<i>Junho</i>	7.212.711,97	46.585.640,02	0	53.798.351,99	153.343.019,45	(48.101.878,73)
<i>Julho</i>	7.469.210,37	46.840.248,26	0	54.309.458,63	161.268.107,25	(79.682.357,04)
<i>Agosto</i>	7.516.950,19	46.789.478,96	242.354,90	54.548.784,05	180.938.941,38	(96.592.974,36)
<i>Setembro</i>	7.276.082,02	44.809.510,93	0	52.085.592,95	216.794.841,46	(85.939.085,16)
<i>Outubro</i>	7.395.695,58	45.879.936,44	0	53.275.632,02	226.727.989,40	(117.869.619,87)
<i>Novembro</i>	7.357.839,91	45.483.944,79	126,25	52.841.910,95	247.431.113,97	(131.506.934,20)
<i>Dezembro</i>	12.042.639,83	95.415.363,45	0	107.458.003,28		(126.524.593,31)
<i>Total das</i> <i>Receitas</i>	95.954.977,16	616.873.498,53	1.227.104,87	714.055.580,56		

4.44 Dessa forma, segundo a autoridade fiscal, o contribuinte auferiu receitas em razão de sua participação no Consórcio do Projeto Macaé Merchant no valor de R\$ 714.055.580,56, os quais foram contabilizados nas seguintes contas (fls. 260/286 e 1116/1142): a) 6.9.91.50.03 - VENDAS - ENERGIA ELÉTRICA - CAPACIDADE – Consórcio MacaéMerchant- Outras Receitas”, no valor de R\$ 95.954.977,16; a) “6.9.91.50.04 -VENDAS - ENERGIA ELÉTRICA –CAPACIDADE - Distribuição de Capacidade”, no valor de R\$ 616.873.498,53; e b) “6.9.91.50.05 - VENDAS - ENERGIA ELÉTRICA – CAPACIDADE – Distribuição Variável O&M”, no valor de R\$ 1.227.104,87.

4.45 Os demonstrativos e documentos de fls. 462/551, 700/722, 764/794 e 797/867, conforme afirma a autoridade fiscal, comprovam e demonstram as receitas auferidas que foram registradas nas contas contábeis supracitadas.

4.46 Ressaltou a autoridade a existência de discrepâncias significativas entre as receitas auferidas e reconhecidas em razão do regime de competência (R\$ 714.055.580,56) e as receitas computadas na apuração do resultado do exercício (R\$ 115.145.130,88). Essa diferença, no valor de R\$ 598.910.449,68, refere-se a lançamentos efetuados a débito, a título de estornos, já mencionados.

4.47 Ao compulsar a escrituração contábil, conforme cópia do Livro Razão 05 (fls. 1010/1011), verificou a autoridade que de fato o contribuinte efetuou o diferimento do lucro, haja vista os registros efetuados a crédito da conta contábil “3.7.05.00.03 - IMPOSTOS S/LUCROS - DIFERIDO - IR Diferido - diferimento lucro”. Contudo, esclarece a autoridade que o art. 7º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, estabelece hipóteses de possibilidade de diferimento do pagamento da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não se aplicando ao IRPJ.

4.48 Mais ainda, o art. 409 do Decreto nº 3.000/99 também não poderia ser aplicado uma vez que as receitas auferidas não eram decorrentes de atividades de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, mas, sim, decorrentes da exploração de usina termelétrica em razão da participação no Consórcio do Projeto Macaé Merchant. Ademais, o contribuinte, em posição contrária à justificativa de

diferimento de receitas, informou que os estornos de receita decorreram do cancelamento de receitas de contribuição de contingência da Petrobrás questionadas em Tribunal Arbitral, o qual, como já analisara a autoridade da DRF, nada decidiu no sentido de tornar inválidas as receitas de contribuições de contingência devidas pela Petrobrás.

4.49 Em razão do exposto, entendeu a autoridade que, de forma intencional, mediante estornos registrados em sua escrituração, o contribuinte excluiu indevidamente, da apuração do resultado do exercício e do resultado ajustado, receitas que foram auferidas, conduta caracterizadora de ato ilícito doloso.

4.50 Considerando que as receitas estornadas, no montante de R\$ 598.910.449,68, devem ser computadas na apuração do resultado do exercício e do resultado ajustado, a autoridade a quo elaborou o seguinte quadro demonstrativo:

Lucro Líquido, Resultado Ajustado e IRPJ apurados	
<i>Discriminação</i>	<i>Valores</i>
<i>Lucro Líquido antes do IRPJ apurado pelo contribuinte (fl. 999)</i>	<i>(148.121.755,35)</i>
<i>Receitas estornadas indevidamente</i>	<i>598.910.449,68</i>
Lucro Líquido antes do IRPJ apurado	450.788.694,33
<i>Total das Adições (Ficha 09A/Linha 24 da DIPJ 2006 - fl. 129)</i>	<i>2.887.103,15</i>
<i>(-) Total das Exclusões (Ficha 09/Linha 40 da DIPJ 2006 - fl. 129)</i>	<i>(844.490,32)</i>
<i>(-) Compensação de Prejuízos Fiscais de Períodos Anteriores (Ficha 09A/Linha 44 da DIPJ 2006 - fl. 129)</i>	<i>0,00</i>
Lucro Real Apurado	452.033.732,54
<i>IRPJ (15%)</i>	<i>67.924.696,07</i>
<i>Adicional</i>	<i>45.259.130,72</i>
Total IRPJ	113.183.826,79
Deduções do IRPJ devido	
<i>(-) IRPJ mensal pago - base de cálculo estimada (fls. 140/143)</i>	<i>(14.555.837,88)</i>
<i>(-) IRRF (fls. 148/1490)</i>	<i>(1.221.753,12)</i>
IRPJ SOBRE O LUCRO REAL A PAGAR	97.406.235,79

4.51 A diferença entre o IRPJ anual e as deduções resultou em IRPJ a pagar no valor de R\$ 97.406.235,79. Esse valor deveria ter sido pago, em quota única, até o último dia útil do mês de março de 2006. Verifica-se, portanto, que não existe o crédito de saldo negativo utilizado pelo contribuinte nas compensações em apreço.

Do acordo de liquidação e dos pagamentos efetuados pela Petrobrás

4.52 No que toca ao Settlement Agreement (Acordo de Liquidação) (fls. 580/590 e 594/624), cujo objeto era encerrar litígios, entre a Petrobrás e as empresas que litigavam no Tribunal Arbitral (o interessado entre elas), relembra a autoridade que as partes ajustaram em extinguir obrigações decorrentes de contratos relacionados ao Consórcio do Projeto Macaé Merchant. Além disso, entre outras questões, ajustaram em: a) formalizar o distrato, retroativo a 1º de dezembro de 2004, desses contratos; b) reiterar o acordo de transferir para Petrobrás a quantia de R\$ 519.024.341,20, estabelecido no Memorando de Entendimento (fls. 253/254) e no item “c.iii” da cláusula 6.2 do Contrato de Compra e Venda (fl. 61, Anexo II); e c) desistir das demandas judicial e arbitral instauradas, as quais deveriam ser extintas sem análise de mérito.

4.53 Tendo em vista que o Acordo de Liquidação foi realizado para os fins propostos nos arts. 840 a 850 do Código Civil (instituto da “transação”), entendeu

a autoridade que o referido distrato retroativo teve como motivação a extinção de obrigações recíprocas vinculadas aos contratos rescindidos, as quais eram objeto de litígios instaurados entre as partes. Esses litígios deveriam ser extintos por meio dessas concessões mútuas.

4.54 Destacando que os arts. 843 e 844 do Código Civil determinam que a transação deve ser interpretada de forma restritiva e que “não aproveita, nem prejudica senão aos que nela intervierem”, entendeu a autoridade fiscal que o procedimento adotado (estorno de receitas) foi contrário aos referidos dispositivos legais.

4.55 Mais ainda, a seu ver, o sujeito passivo pretendeu, mediante acordos de vontade, e por meio de distrato retroativo, “regressar no tempo” e “desfazer” os efeitos de atos praticados e fatos ocorridos, os quais foram definidos em lei como fatos geradores de tributos, com o propósito de desconstituir relações jurídicas tributárias estabelecidas. No entender da autoridade fiscal, trata-se de conduta ilícita dolosa.

4.56 No entender da autoridade fiscal, o total de R\$ 519.024.341,32 que o interessado recebeu da Petrobrás foram decorrentes do recebimento de créditos, serviram para extinguir direitos e obrigações nos termos dos arts 304 e seguintes do Código Civil, bem como caracterizaram a realização em moeda de receitas auferidas no ano-calendário 2005. As garantias bancárias foram apresentadas para a hipótese de uma eventual condenação dos afiançados no procedimento de arbitragem.

4.57 Em 05/07/2006, a Termomacaé Ltda. (nova denominação da razão social da El Paso Rio Claro Ltda.), devolveu o valor depositado para a controladora Petrobras, no valor total de R\$ 569.212.015,87, conforme registrado na conta contábil 1.0.00.01.87 no razão de 01/01/2006 a 31/12/2006 anexo (fls. 241/242).

4.58 Entendeu o fiscal autuante que foram prestadas informações falsas, pois em completa desconformidade com a realidade dos fatos, uma vez que as referidas transferências de numerários da Petrobrás para o contribuinte foram efetuadas a título de pagamento e adimplemento de contribuições de contingência, cujas receitas foram objeto dos estornos em apreço, e as garantias bancárias apresentadas foram na modalidade fiança.

4.59 Ao ver da autoridade fiscal, as Cartas de Fiança, a Sentença Provisória do Tribunal Arbitral, os extratos bancários, os contratos de câmbio, as notificações e relatórios do Agente de Pagamento e demais elementos de prova já mencionados corroboram essas conclusões.

4.60 Segundo a autoridade, as transferências de numerário efetuadas pela Petrobrás ingressaram, de forma disponível, no patrimônio do contribuinte, o qual figurava como credor em face da Petrobrás, e destinavam-se ao adimplemento de obrigações contratuais relativas a contribuições de contingência. A Petrobrás não realizou depósitos em garantia. Para autoridade fiscal, a Petrobrás efetuou pagamentos de obrigações contratuais em favor do contribuinte em razão do cumprimento de decisão provisória proferida pelo Tribunal Arbitral e da apresentação de Cartas de Fiança em seu favor.

4.61 Destaca aquela autoridade que as informações falsas - de que os valores recebidos não estavam relacionados com as receitas que foram estornadas e que se referiam a depósitos em garantia efetuados pela Petrobrás - foram prestadas com o propósito final de justificar os estornos de receitas. Com esse procedimento, o contribuinte pretendeu descaracterizar: a) a natureza de pagamento das referidas transferências de numerários recebidas; e b) o auferimento de receitas e respectiva realização em moeda.

4.62 Ao efetuar os estornos de receitas mencionados, o contribuinte excluiu indevidamente receitas que deveriam ser computadas na apuração do lucro líquido e na determinação do resultado ajustado. Como consequência desse procedimento: a) verifica-se que o contribuinte apurou indevidamente, em 31/12/2005, prejuízo fiscal e deixou de pagar, a título de principal, o valor de R\$ 97.406.235,79 relativo ao valor de IRPJ (Tabelas 02 e 05 e parágrafos 126 a 128); e b) é possível concluir que as Vendedoras e a Compradora otimizaram o resultado obtido no contrato de compra e venda, uma vez que a supressão do valor de CSLL citado possibilitou a permanência desses recursos como ativo da pessoa jurídica objeto do referido contrato, fator que influenciou na fixação da remuneração fixa de aquisição acordada no item “a.i” da cláusula 3.1 (fl. 574).

4.63 Por fim, segundo a autoridade da DRF, o saldo negativo de IRPJ apurado pelo contribuinte foi utilizado pelas Vendedoras e Compradora como valor variável de aquisição no contrato de compra e venda, conforme definição prevista na cláusula 1.1 e item “a.ii” da cláusula 3.1 (fls. 570 e 574). De acordo com a cláusula 4 do Anexo 8 (Modelo de Acordo Tributário), as contratantes ajustaram que a Compradora deveria pagar remuneração variável para as Vendedoras, a título de adicional pela aquisição das quotas, quando o referido crédito fosse recebido ou utilizado pelo contribuinte em questão (fls. 740/742).

4.64 Por meio dos referidos estornos de receitas, inquinados de falsidade, segundo a autoridade fiscal, o contribuinte apurou prejuízo fiscal para o ano-calendário 2005 e criou (artificialmente) o crédito de saldo negativo de IRPJ em apreço, o qual foi considerado, objetivamente, na formação do preço ajustado no Contrato de Compra e Venda, conforme descrito no parágrafo anterior.

4.65 Em razão dos fatos narrados e dos elementos de prova acostados aos autos, concluiu aquela autoridade que o contribuinte: a) registrou em sua escrituração, de forma ilícita e sem respaldo em documentos hábeis e idôneos, estornos de receita, os quais resultaram na supressão do IRPJ devido para o ano-calendário 2005; b) omitiu receitas de vendas na DIPJ 2006 com o propósito de suprimir os valores devidos a título de IRPJ para o ano-calendário 2005 e possibilitar, por outro lado, o reconhecimento de crédito inexistente de saldo negativo de IRPJ (fl. 134); c) inseriu no Balancete realizado para o período de 01/07/2005 a 31/12/2005 (fls. 996/999), transcrito nas páginas 349 a 355 do Livro Diário nº 10, e no Demonstrativo de Resultado do ano-calendário (fls. 1885/1888), transcrito nas páginas 364 a 367 do Livro Diário nº 10, informações de receitas, no montante de R\$ 115.145.130,88, que não correspondem à realidade dos fatos (FLS. 109/114); d) adotou procedimentos para emissão de documento com conteúdo falso e utilizou esse documento para justificar os estornos de receitas, os quais resultaram na supressão do IRPJ devido para o ano-calendário 2005; e e) prestou informações falsas com o propósito de justificar os estornos de receitas e possibilitar, por outro lado, o reconhecimento e a utilização de crédito inexistente de saldo negativo de IRPJ para se eximir, por meio da compensação, do pagamento dos débitos tributários declarados compensados.

4.66 Ao fim, a autoridade decidiu:

a) não reconhecer o direito creditório utilizado pelo sujeito passivo nas declarações de compensação em apreço, no valor originário de R\$ 15.777.591,00, relativo a saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2005;

b) não homologar as compensações formalizadas por meio das declarações de compensação acostadas às fls. 02/80;

c) determinar a cobrança dos débitos indevidamente compensados, nos termos do art. 37 e do art. 38, caput, da Instrução Normativa RFB nº 900/2008;

d) determinar o lançamento de ofício de multa isolada prevista no caput e §§1º a 3º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, e no art. 38, §1º, II, da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30/12/2008;

e) determinar o lançamento de ofício para constituição e cobrança de crédito tributário relativo ao IRPJ a pagar apurado para o ano-calendário 2005, no valor originário de R\$ 97.406.235,79, que deverá ser efetuado e concluído até 31/12/2011; e

f) que se elabore e representação fiscal para fins penais nos termos da Portaria RFB nº 2.439, de 2010.

Manifestando inconformidade contra esta decisão, a contribuinte relatou que a Petrobrás suspendeu os pagamentos das contribuições de contingência a partir de janeiro/2005, ingressando com medida cautelar e caução em dinheiro, tendo indeferida a liminar pleiteada para suspensão integral do pagamento. Decisão interlocutória no processo arbitral, em 05/07/2005, visando garantir resultado útil da arbitragem, obrigou a Petrobrás a realizar depósito em conta bancária da El Paso, e impôs a esta o oferecimento de carta de fiança bancária, emitida pelo Banco Itaú-BBA S/A, o mesmo no qual foi realizado o depósito em garantia.

Em 21/11/2005, sentença parcial final teria sido favorável à Petrobrás, e em 25/04/2006 foi celebrado acordo encerrando a pendência relativa à contribuição de contingência. As partes reconheceram a rescisão do contrato de consórcio em 01/12/2004, e a Petrobrás adquiriu a totalidade das quotas da autuada, bem como da El Paso Rio Grande Ltda, integrantes do consórcio. Em razão deste acordo, foram encerradas todas as disputas judiciais e arbitrais entre elas, extinguindo-se as obrigações pendentes, dentre as quais aquela referente ao pagamento da contribuição de contingência no período de dezembro/2004 a novembro/2005. Como consequência, a El Paso devolveu à Petrobrás o montante de R\$ 519.024.341,20 (quinhentos e dezenove milhões, vinte e quatro mil, trezentos e quarenta e um reais e vinte centavos), acrescido de juros.

Durante o ano-calendário de 2005, enquanto havia legítima expectativa de direito do recebimento das referidas contribuições, as receitas foram reconhecidas contabilmente e informadas nos DACON. Extinta a obrigação mencionada, procedeu-se ao estorno dos valores reconhecidos como receitas.

Alegou, assim, que como o pagamento da contribuição de contingência seria devido se estivesse em vigor o contrato de consórcio firmado com a Petrobrás para construção e exploração da Macaé Merchant, as receitas foram reconhecidas inicialmente, mas ao final de 2005, diante da suspensão do pagamento e inexistência de renda auferida, a interessada efetuou o diferimento da renda para o período seguinte, conforme autoriza o artigo 409 do RIR/99.

Verificando-se a rescisão do contrato a partir de dezembro/2004, deixou de existir a obrigação da Petrobrás ao pagamento, e por consequência a receita. Inexistia razão ou base jurídica ao reconhecimento das receitas, e tampouco para sua inclusão na base de cálculo do IRPJ. O reconhecimento da receita foi feito de acordo com a previsão contratual que obrigava a Petrobrás ao pagamento, independentemente de recebimento efetivo e no momento em que se tornaram exigíveis. Mas, ante a rescisão contratual com efeitos desde dezembro/2004, deixou de existir direito ao recebimento, e os valores da contribuição de contingência já não mais poderiam ser qualificados como receitas.

Alegou que não houve prejuízo ao Fisco, pois de um lado não se reconheceu essa receita de contingência na escrita fiscal da interessada, mas também não se deduziu a correspondente despesa na apuração do lucro real da outra contratante, que é uma empresa lucrativa. Ademais, como não havia outra forma para readequação de seus registros contábeis, o estorno era o único meio possível para sua correção.

Defendeu que o depósito realizado prestou-se como garantia, e foi efetivado em cumprimento a decisão interlocutória que usou, indevidamente, a expressão “pagamento”. Ressalta que deve ser observada a intenção do árbitro e o tratamento conferido pela interessada ao numerário em questão, para concluir que nestes termos, os valores recebidos não se tratam de receitas em sua acepção jurídica, mormente tendo em conta que o valor foi efetivamente devolvido à Petrobrás.

Enfatizou que os depósitos foram contabilizados a crédito da conta n. 3.1.05.99.26 "Contas a Pagar - Outras – Arbitragem Petrobrás", e que não dispôs de forma livre da quantia, não praticou atos inerentes ao direito da propriedade, essencialmente, uso e gozo. Em 05/07/2006 estes valores foram baixados e transferidos à Petrobrás como parte do acordo entre elas firmado.

Defendeu o direito das partes, em livre iniciativa, obrigarem-se e desobrigarem-se a qualquer tempo, sendo permitido a elas retroagirem os efeitos da extinção à data em que foi constatado o desequilíbrio econômico do contrato: dezembro de 2004.

Concluiu, assim, que o fato gerador do IRPJ não ocorreu, e que as partes não poderiam estar impossibilitadas de firmar acordos que impedissem a prática futura de fatos geradores, somente porque essas transações poderiam lesar o Fisco. Opôs-se à aplicação dos arts. 843 e 844 do Código Civil, e discordou das contradições apontadas entre o acordo final e o memorando de entendimento firmado previamente. Argumentou que o fato de a transação somente produzir efeitos após a compra e venda não afasta a possibilidade de retroatividade dos efeitos da extinção do contrato de consórcio.

Reportou-se aos acordos firmados entre as partes, que ensejaram a renúncia aos valores relativos à contribuição de contingência em 2005, em discussão do procedimento arbitral. Referido acordo fora homologado em âmbito judicial e arbitral, pondo fim aos litígios. Transcreveu excerto da decisão proferida na medida cautelar, e invocou a aplicação do art. 269, inciso III do Código de Processo Civil, observando que a inserção da expressão "sem julgamento de mérito" foi um equívoco na tradução, na medida em que as partes ficaram impedidas de instaurar outro procedimento para solução de controvérsia relativa às contribuições de contingência.

Destacou que o agente fiscal não apontou irregularidades quanto ao aspecto formal do diferimento das rendas decorrentes do contrato de consórcio firmado para exploração da Macaé Merchant, disse que remuneração eventualmente devida em 2005 corresponderia à contribuição de contingência, e que como estas deveriam ser pagas pela Petrobrás, seria aplicáveis as mesmas regras relativas aos valores devidos pelas entidades públicas ou equiparadas. Assim, ainda que caracterizados como receitas, referidos valores não poderiam integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL em 2005, porque diferidos.

Observou que a alegação de fraude prestou-se apenas a justificar a aplicação do art. 173, I do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial, e que na eventualidade de se entender que atos por ela praticados não teriam obedecido aos ditames legais, também não

seria possível afirmar qualquer intuito de fraude, ao contrário, o procedimento por ela adotado deveria ser entendido como erro de direito.

Ressaltou que o depósito tinha natureza de garantia, e inclusive decorreu de decisão interlocutória, de natureza precária. O provimento cautelar que determinou o depósito não afastara a responsabilidade da parte beneficiada com a proteção sobre o dano causado na esfera de direitos daquele que suportou a medida. Deste modo, os atos praticados pela interessada evidenciaram sua interpretação quanto à natureza jurídica do recebimento desses valores, sendo impróprio falar em falsidade das declarações e demonstrativos contábeis apresentados.

O depósito permaneceu em conta de titularidade da interessada, e não houve uso e gozo livre do respectivo montante, tampouco foi ele objeto de repasse a terceiros ou de distribuição aos seus sócios. Ao final, em 05/07/2006, a quantia depositada foi devolvida à Petrobrás. Seus registros contábeis e suas declarações refletem a origem de cada um dos recebimentos, o destino conferido aos montantes, o diferimento da renda e o estorno de receitas. Ademais, estas informações foram prontamente prestadas ao Fisco quando exigidas. Logo, inexiste fraude.

Por fim, a inserção de disposições sugeridas pelas partes na sentença consensual, também apontada como indício de ato fraudulento ou conluio da interessada e da Petrobrás para descaracterizar a ocorrência do fato gerador, está de acordo com o rito estabelecido pela Lei nº 9.307/96, especificamente em seu artigo 26.

Pediu, assim, a reforma do despacho decisório, bem como o julgamento conjunto deste e do processo administrativo nº 15374.964184/2009-11.

Apreciando os processos na mesma sessão de julgamento, a Turma Julgadora rejeitou estes argumentos aduzindo que:

- As referências ao prazo decadencial seriam apreciadas no processo administrativo nº 15532.720006/2011-22;
- Reportando-se às cláusulas 3.02(a) e 5.04(a) do *Acordo de Participação Alterado e Consolidado*, observou que se as receitas oriundas da venda de gás no mercado pelo interessado não fossem suficientes para cobrir os custos que este tinha na produção e distribuição desse combustível, surgia o fato que gerava, por dever contratual, um direito de o interessado receber da Petrobrás (fornecedora do gás) uma quantia suficiente para que seus custos fossem cobertos. Referidos valores estavam classificados como receitas no *Acordo de Participação Alterado e Consolidado* e também na legislação tributária (art. 392, do RIR/99), de modo que somente com a invalidade jurídica do contrato, estabelecida com efeito ex tunc, é que se poderia pensar em não auferimento de receita tributária;
- Abordando os eventos que se sucederam ao longo de 2005 e 2006, concluiu que não há registro de decisão alguma invalidando o referido contrato e as relações jurídicas que dele decorreram, notadamente as de cunho tributário, pois:
 - Embora a Petrobrás, alegando onerosidade excessiva dessas obrigações de contingência, tenha buscado denunciar o contrato em janeiro/2005, em seguida depositando uma Notificação de

Arbitragem no Centro Internacional de Solução de Controvérsias (ICDR) em Nova York em face de El Paso Rio Claro Ltda (atual Termomacaé Ltda), El Paso Pio Grande Ltda e El Paso Energy Cayger II Company, o Tribunal Arbitral proferiu, em 05/07/2005, o que se chamou de Sentença sobre Medidas Provisórias, a qual estabeleceu que a Petrobrás efetuasse o pagamento dos valores devidos a título de contribuição de contingência diretamente ao contribuinte e às demais rés, apenas condicionado à apresentação de garantia bancária para a hipótese de uma eventual condenação do contribuinte em questão no procedimento de arbitragem.

- Referido despacho, de cunho interlocutório, apenas enfatizou a validade do contrato, na medida em que determinou que Petrobrás efetuasse o adimplemento de suas obrigações, o que foi feito, dado que o contribuinte recebeu da Petrobrás, em 11/11/2005, a quantia de R\$ 424.738.947,24 e, em 26/01/2006, a quantia de R\$ 94.285.394,08, valores que totalizaram R\$ 519.024.341,32, tudo em cumprimento do ali decidido.
- Em 21/11/2005 o Tribunal Arbitral, já anunciando um juízo prévio em relação à pendenga que ali foi instaurada, proferiu Sentença Final Parcial, determinando: que não ocorreram questões de invalidade, infração da lei criminal e administrativa brasileira e não submissão à arbitragem; que os contratos não continham cláusulas leoninas; que os eventos que formam a base do pleito da Petrobrás (onerosidade excessiva), nos termos do art. 478 do Cód. Civil foram extraordinários e imprevistos; que seria feita perícia para verificar a onerosidade excessiva alegada pela Petrobrás.
- Inexistia, assim, decisão declarando a invalidade do consórcio entre o interessado e a Petrobrás, de modo que, até aquele momento (novembro de 2005), o interessado auferiu receitas oriundas de contribuições de contingências oriundas dessa sua relação com a Petrobrás. Injustificável, assim, o estorno de receitas observado em 31/12/2005, nas contas contábeis “6.9.91.50.03 - VENDAS - ENERGIA ELÉTRICA - CAPACIDADE - Consórcio Macaé Merchant - Outras Receitas”, no valor de R\$ 55.879.951,59, e “6.9.91.50.04 - VENDAS - ENERGIA ELÉTRICA - CAPACIDADE - Distribuição de Capacidade”, no valor de R\$ 543.030.498,09. Sequer havia perda de direito de crédito, neste caso.
- Em 01/02/2006, as empresas assinaram o Memorando de Entendimento, que teve como objetivo formalizar a proposta de venda para Petrobrás da totalidade das quotas representativas do capital social da El Paso Rio Claro Ltda (atual Termomacaé Ltda) e da El Paso Rio Grande Ltda, cujo valor de aquisição, somente em dinheiro, foi acordado em US\$ 357.500.000,00, que, ao câmbio da data, correspondia a R\$ 793.971.750,00. Em consequência, o credor e o devedor passam praticamente a ser a mesma pessoa, anunciando-se o fim das obrigações recíprocas desonerando-se os sócios de obrigações pendentes ou não que decorressem do referido consórcio.
- Em 25/04/2006, data da conclusão da operação de compra e venda, foram assinados diversos documentos, dentre os quais o Acordo de

Liquidação, celebrado para os fins determinados pelos arts. 840 a 850 do Código Civil (Transação). A Instrução Conjunta foi assinada por El Paso Rio Claro Ltda, El Paso Rio Grande Ltda, El Paso Energy Cayger II Company, Petrobrás e Banco Itaú BBA SA, para fins de formalizar o cancelamento e a rescisão das Cartas de Fiança em favor da Petrobrás e acordar que a El Paso Rio Claro Ltda poderia dispor livremente dos depósitos a prazos fixos .

- *Depreende-se, dali, que como a El Paso Rio Claro, hoje Termomacaé, passou a pertencer à Petrobrás, deixou de fazer sentido que essa continuasse a ser devedora das obrigações de contingência, pois não podia ser devedora de si mesma. Lendo as cláusulas tanto do acordo prévio, quanto do avença final que ultima a aquisição da impugnante pela Petrobrás, percebe-se que o sentido ali expresso é de formalizar, de maneira inequívoca, de modo a não permitir incursões jurídicas futuras, o fim das obrigações e deveres recíprocos, ou porque foram eles adimplidas, e se deu a quitação, ou porque credor e devedor passaram a ser representados pela mesma pessoa: Petrobrás.*
- *Mesmo que o acordo de compra do interessado pela Petrobrás estipulasse de forma retroativa ao início de 2005, como o fez, que com a nova conformação social do interessado ocorreu a liberação recíproca de obrigações, tal cláusula, de cunho meramente privado, vinculava apenas os contratantes, não tendo o condão de desconstituir os efeitos plenamente aperfeiçoados de auferimento de receitas pelo interessado, notadamente no que toca aos efeitos das convenções particulares relativamente à Fazenda Pública. Esse acordo, como não poderia ser diferente, extingue obrigações passadas, mas não as torna inexistentes, inválidas ou nulas.*
- *Em 12/06/2006, o Tribunal Arbitral proferiu decisão em que os árbitros proferem sentença consensual, em que, como não podia ser diferente, extingue, sem julgamento do mérito, todas as reclamações ali feitas pela Petrobrás. Isto porque, assim quiseram as partes, ante a aquisição do interessado pela Petrobrás.*
- *Quanto ao fato de o Tribunal Arbitral também determinar que o montante depositado pela Petrobrás em 11 de novembro de 2005 e em 27 de janeiro de 2006, de acordo com a Sentença Provisória, totalizando R\$ 519.024.341,20, fosse reembolsado a Petrobrás , trata-se de cláusula ali inserta por vontade dos litigantes, não sendo, portanto, fruto de juízo arbitral, que tenha decidido em favor da tese de que houve a alegada onerosidade excessiva, vinculando-se ao ajuste econômico-financeiro entre a Petrobrás SA e o Grupo El Paso para ultimar a compra do interessado pela estatal.*
- *Logo, o Tribunal Arbitral, em nenhum momento, declarou que eram inválidas, nulas ou viciadas as cláusulas do consórcio entre o interessado e a Petrobrás, bem como jamais declararam, de forma retroativa, que os fatos que geraram as contribuições de contingências ao longo de 2005 (custos maiores que a receita auferida) não ocorreram ou que não representavam eles receitas do interessado.*

- Relativamente ao processo cautelar nº 2005.001.008452-4, o cenário é o mesmo, pois embora a decisão tenha feito referência ao art. 269, III, do CPC, seu conteúdo foi *meramente homologatória de acordos de vontade entre partes litigantes, mediante transação, em que, como vimos, uma parte passou a ser proprietária da outra, distinguindo-se de decisão de mérito em que não são as partes que transigem, mas, sim, é o juízo quem põe fim ao litígio em favor de uma das teses em disputa*. Logo, somente houve, ali, a extinção de obrigações recíprocas porque assim desejaram as partes. Nenhum juízo foi expresso relativamente ao *alegado vício de onerosidade excessiva do contrato de consórcio entre o interessado e a Petrobrás*.
- *Não é porque dois comerciantes acordam em cancelar dívidas, direito subjetivo de qualquer um, que podemos inferir que os fatos que geraram essas dívidas não existiram ou passaram a ser nulos. Se a dívida de um é receita de outro - tributável por natureza -, mesmo cancelada a dívida, por desejo das partes, ter-se-á ocorrido o fato tributante; logo, há que se exigir os tributos que ali deixaram de incidir*. A oficialização do distrato tem efeitos *ex nunc*, e deve respeitar consequências pretéritas, mormente tendo em conta o art. 123 do CTN.
- Quanto ao diferimento das receitas, contrariamente ao que disse a interessada, a autoridade afastou a aplicação desta figura dizendo que os dispositivos legais não se referiam à CSLL, e que as receitas em questão não se subsumiriam à hipótese legal. E, mesmo tendo em conta o art. 3º da Lei nº 8.003/90, o fato é que *o interessado não foi contratado pela Petrobrás para lhe fornecer serviços ou bens. Em verdade, as duas empresas eram parceiras na produção e distribuição de gás no mercado. Portanto, os rendimentos dali decorrentes não se subsumem à figura estampada no art. 409, do RIR, de 1999, no art. 3º da Lei nº 8.003, de 1990, ou mesmo no . 7º da Lei nº 9.718, de 1998*.

Cientificada da decisão de primeira instância em 11/04/2012 (fl. 3183), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 30/04/2012 (fls. 3186/3332), no qual historia os fatos, as decisões e a defesa produzida nestes autos, para inicialmente afirmar que *a decisão ora recorrida se baseou exclusivamente nos argumentos de acusação e, embora os argumentos de defesa tenham sido listados no relatório do v. acórdão, eles não foram debatidos e sequer considerados nas razões de decidir dos I. Julgadores*. Por esta razão, novamente busca demonstrar que os atos praticados pela Recorrente no ano de 2005 se deram em mais absoluta observância dos preceitos legais e sem qualquer intuito de fraude.

Primeiramente com respeito à *inexistência de receita relativa à contribuição de contingência*, diz que caso tivesse sido feito o necessário confronto das comprovações feitas na manifestação de inconformidade, *não haveria outra alternativa senão reconhecer a legalidade do estorno de receitas realizado pela Recorrente, pois ao contrário do aventado na decisão recorrida: (i) a rescisão do contrato com efeitos retroativos tornou inexistente qualquer obrigação no ano de 2005; (ii) as normas cíveis permitem que um acordo de vontades seja rescindido a qualquer tempo de acordo com a vontade de ambas as partes e o Fisco não pode impedir a incidência dessas normas apenas para justificar a cobrança tributária; (iii) o acordo firmado entre Recorrente e Petrobrás foi homologado em sede judicial e arbitral e a renúncia realizada pelas partes conferiu caráter de mérito às decisões homologatórias; e (iv) o estorno de receitas foi realizado somente em 10.02.2006 (com efeitos retroativos a 31.12.2005), quando o Memorando de Entendimentos firmando o acordo rescisório já havia sido assinado*.

Defende que o reconhecimento de receitas deve observar o regime de competência enquanto eram exigíveis, e que assim procedeu ao longo de 2005, inclusive informando-as nos DACON *independentemente do efetivo recebimento em dinheiro*. Em 31/12/2005, diante da *suspensão do pagamento e inexistência de renda auferida*, diferiu a renda para o período seguinte como autoriza o art. 409 do RIR/99, iniciando as tratativas para resolução do conflito, que culminou com a rescisão do contrato de consórcio com efeitos a partir de dezembro/2004. E, *ao se tornar inexigível ou inexistente a obrigação da qual decorreria o auferimento de receita, não há que se falar em receita. Tampouco haveria que se falar em receita sujeita à tributação do imposto de renda*.

Reportando-se ao art. 187, §1º da Lei nº 6.404/76, e ao art. 9º, §3º da Resolução CFC nº 750/93, diz que o reconhecimento de receita deve ser feito a medida em que esta se torna exigível, consoante procedeu a recorrente, que antes da suspensão do contrato inclusive computou os valores em debate na base de cálculo da Contribuição ao PIS e COFINS. Em consequência, com a rescisão do contrato retroativa a dezembro/2004, as receitas deixaram de ser exigíveis *e os valores não poderiam integrar o patrimônio da Recorrente, pois já não havia mais direito ao recebimento*.

Transcreve doutrina para afirmar que as receitas *podem – e são – escrituradas desde que o contribuinte tenha certeza jurídica quanto ao crédito* e questiona *como reputar digna, justa e justificável a tributação, no âmbito de tributos que incidam diretamente sobre geração de riqueza, como o IRPJ e CSL, nos casos em que a riqueza ainda não passou de forma definitiva da empresa para outra empresa contratante*. Complementa que admitir tal incidência significaria *tributar uma renda a que não faz mais jus por decisão final do processo arbitral*.

Reitera que não houve prejuízo ao Fisco, vez que não houve a dedução da correspondente despesa pela outra contratante, e anexa *os documentos que comprovam que a Petrobrás manteve tais valores em suas demonstrações como “Valores em litígio” (Doc. 02)*. Invoca o disposto no art. 269, §2º do RIR/99 como fundamento para o estorno que se prestou à *adequação dos seus registros contábeis à realidade fática*, e discorda da acusação fiscal que afirmou violados os arts. 177 e 187, §1º da Lei nº 6.404/76, 247, 248, 251 e 274 do RIR/99 e 37 da Instrução Normativa SRF nº 390/2004.

Destaca que *os registros contábeis jamais podem se sobrepor à realidade dos fatos e tampouco às normas de direito cogente*, e conclui que *era devido o estorno de receitas e a exclusão desses valores da base de cálculo do IRPJ e CSLL do ano-calendário 2005*.

Passa, então, a abordar as demais alegações do agente fiscal, corroboradas no acórdão recorrido, iniciando pelos *valores depositados em conta-bancária da Recorrente pela Petrobrás*.

Reitera que *referido depósito foi realizado pela Petrobrás em garantia para dar cumprimento à decisão interlocutória proferida nos autos do procedimento arbitral instaurado*, inclusive permanecendo classificado como “Valores em Litígio” pela Petrobrás. A expressão “pagamento” adotada na decisão interlocutória não deve ser interpretada em seu sentido literal, mas sim tendo em conta a finalidade de garantia e a precariedade da decisão. Trata-se de *mera entrada que não representa um direito integrante da universalidade de direitos ao qual detém titularidade*. E *mero registro contábil não tem o condão de constituir uma “receita”, caso ela não represente efetivamente um direito de acréscimo patrimonial ainda que não realizado em moeda*.

Ademais, o valor foi efetivamente devolvido à Petrobrás. Embora o v. acórdão recorrido tenha afastado a importância desse fato e lhe atribuído um caráter de estratégia a suportar suposta fraude, não se pode negar que a imposição da devolução é uma consequência lógica do acordo firmado entre as partes e decorre exclusivamente do caráter negocial a ele relacionado (não criar histórico de reincidência para os demais casos nos quais a Petrobrás também questionava a exigibilidade da contribuição de contingência).

Reporta-se a lições de Ricardo Mariz de Oliveira acerca do requisito de *definitividade da receita*, para opor como impedimentos, no presente caso, a *inexistência de obrigação contratual vigente e de direito de acréscimo patrimonial constituído em favor da Recorrente e a precariedade do recebimento desse montante*, reiterando que *somente os direitos definitivamente adquiridos podem e devem ser contabilizados como receitas e oferecidos à tributação*.

Afirma a importância econômica de não se admitir a contabilização, como receita, de mera expectativa de direito, mas sob o ponto de vista tributário, observa que não há fato gerador de obrigação tributária na pendência de condição (e o depósito ocorrido prestou-se apenas como garantia e foi devolvido à Petrobrás, sem que antes disso se verificasse a livre disposição característica do direito de propriedade), e que a inexistência de *acréscimo definitivo de renda ao patrimônio da Recorrente* revela a ausência de capacidade contributiva, a qual, segundo doutrina citada, *deve revelar-se como efetiva e irreversível*. Tanto era reversível o montante depositado em garantia que ele *foi de fato revertido em favor do depositante (Petrobrás)*.

Destaca o reconhecimento fiscal de que o depósito ficou contabilizado na conta *n. 3.1.05.99.26 “Contas a Pagar – Outros – Arbitragem Petrobrás”*, afirma a suspensão do *fato representativo de acréscimo patrimonial*, e transcreve ementas de julgados deste Conselho nos quais *o mero registro contábil do ingresso dos montantes depositados em contas bancárias da Recorrente os quais foram retornados ao depositante, não é suficiente para qualificá-los como receita*.

Contraria diretamente as alegações fiscais acerca dos valores recebidos da Petrobrás (R\$ 424.738.947,24 e R\$ 94.285.394,08) dizendo que eles *não são decorrentes do recebimento de créditos, não extinguiram direitos e obrigações nos termos do artigo 304 e seguintes do Código Civil e não caracterizaram a realização em moeda de receitas auferidas no ano-calendário 2005*, representando apenas depósito garantia. Acrescenta que a liberação conjunta referida pelo agente fiscal (fls. 1368/1398), esclarece que ela se refere aos fundos da Recorrente que haviam ficado bloqueados em razão das cartas de fiança emitidas pelo Grupo El Paso em favor da Petrobrás.

Conclui que as alegações fiscais não passam de apontamentos esparsos destacando atos reputados por eles como duvidosos, e que o acordo firmado entre a Recorrente e a Petrobrás tinha clara e evidente motivação (econômica, negocial e estratégica), assim como os termos desse acordo e manutenção de duas sociedades jurídicas, mesmo depois da aquisição do controle societário.

Aborda, então, o *direito à rescisão contratual*, opondo-se à ilicitude apontada pelo agente fiscal, e à equiparação ao perdão de dívida promovida pela autoridade julgadora. Diz que a *retroação dos efeitos da rescisão* apenas buscou evitar a *perpetuação de qualquer ato da Petrobrás tendente ao reconhecimento de que as contribuições de contingência seriam devidas no ano de 2005; depois de identificado, alegado e discutido arbitrar e judicialmente o*

desequilíbrio econômico da relação contratual. Especialmente porque a Petrobrás permanecia em disputa com outros consorciados para revisão contratual nos mesmos termos daquela pretendida em face do grupo El Paso - tal como reconhecido pela própria juíza responsável na análise da medida cautelar.

Reitera os argumentos contidos no item 3.2 de sua defesa, acerca da inexistência de fraude, e passa a demonstrar o legítimo direito das partes de transacionar sobre a rescisão do contrato. Cita lições de Orlando Gomes e afirma que as partes, por livre iniciativa, podem se obrigar e se desobrigar a qualquer tempo, inexistindo *nenhuma limitação à determinação do conteúdo do distrato*. Logo, *as partes estavam livres para convencionar os termos do fim do contrato, inclusive para estabelecer que os efeitos de sua convenção deveriam retroagir à data em que foi constatado o desequilíbrio econômico do contrato: dezembro de 2004.*

Diz que *a motivação do fim da relação contratual foi a lesão causada pela imprevista necessidade de arcar com a contribuição de contingência de modo contínuo (como se vê do relatório das decisões proferidas no processo arbitral, a Petrobrás tinha realizado estudos que não previam a necessidade de pagamento da referida contribuição ininterruptamente)*. Daí o acordo com efeitos retroativos, mormente tendo em conta o efeito cascata que outra decisão poderia ter em *relação as demais lides instaladas para revisão de contratos de consórcio semelhantes*.

Opõe-se ao impedimento alegado de *desfazer os efeitos dos atos praticados e fatos ocorridos*, porque estes não se verificaram, ante a suspensão *em razão da pendência de solução definitiva da lide relativa à exigibilidade da contribuição de contingência*.

Assevera que houve *subversão dos fatos e do direito aplicável a eles* quando o agente fiscal afirmou que a recorrente e a Petrobrás *não teriam acordado sobre direito patrimonial, mas sim sobre o reconhecimento de receitas*. Afirma que *as partes transacionaram sobre as obrigações do contrato de consórcio, com propósito econômico, negocial e estratégico claros e evidentes para ambas as partes*. O reconhecimento de receitas é, sim, dever legal, mas que *decorre de conduta praticada pelo suposto contribuinte*. Permitir a descaracterização de tais atos para justificar a incidência de tributo é uma restrição aos *direitos civis claramente garantidos*.

A incidência depende da ocorrência do fato descrito no antecedente da norma, sendo necessário que alguém pratique determinado ato descrito na norma como apto a instaurar a relação obrigacional. Contudo, o contrato de consórcio foi rescindindo e os depósitos garantia não representam receita. Neste sentido, inclusive, cita acórdão do Superior Tribunal de Justiça.

Acrescenta que as restrições dos arts. 843 e 844 do Código Civil *não se referem a “terceiros” externos ao vínculo obrigacional transacionado, mas sim àqueles que participam de alguma forma da relação jurídica que deu azo à obrigação transacionada, como fiador, credores e devedores solidários*. Reputa absurdo utilizar tais dispositivos para inviabilizar acordos que *impedissem a prática futura de fatos geradores, somente porque essas transações poderiam lesar o Fisco*.

Discorda, também, da interpretação de que a rescisão, nos termos do *memorando de entendimento*, somente produziria efeitos a partir da aquisição das empresas El Paso Rio Claro e El Paso Rio Grande pela Petrobrás. Diz que referido documento apenas

firmou os termos gerais do acordo que iria ser definitivamente concluído posteriormente, que a operação de compra e venda era parte essencial e crucial do acordo, e que era natural postergar os efeitos do acordo para o momento da realização da operação. Em outras palavras, o fato de a transação somente produzir efeitos após a compra e venda não afasta a possibilidade de que os efeitos da extinção do contrato de consórcio retroajam em razão da transação.

Na sequência, trata da *suposta ausência de decisão judicial autorizando o estorno de receitas*, considerada indispensável pelas autoridades fiscal e julgadora, na medida em que reputaram ilícito o acordo antes abordado. Afirmar ser *indubitável que uma decisão final homologatória de acordo no qual as partes (i) reconhecem a inexigibilidade de determinados valores e (ii) renunciam ao direito de litigar para perseguir seus direitos em relação a esses valores, põe fim à questão com análise de mérito. Não restam dúvidas de que elas corroboraram os efeitos retroativos da rescisão contratual de forma definitiva.*

Transcreve excertos do acordo no qual foi prevista a rescisão do contratos de participação e consórcio a partir de 2004, e a renúncia a qualquer reivindicação ou indenização deles decorrentes, inclusive à contribuição de contingência do ano de 2005, *cujas exigibilidades estavam sendo discutidas em medida cautelar e procedimento arbitral.* Com fundamento no art. 840 do Código Civil, *o acordo foi levado a juízo e ao conhecimento do árbitro, sendo homologado em âmbito judicial e arbitral.*

Reafirma que na medida cautelar a extinção se deu com julgamento do mérito, na forma do art. 269, inciso III do Código de Processo Civil, e que idênticos efeitos se verificaram na *sentença consensual proferida no procedimento arbitral instaurado pela Petrobrás*, a qual *dispôs claramente que nenhuma quantia é devida em relação às obrigações relativas ao contrato de consórcio.* Reporta-se ao texto original desta sentença em inglês, para novamente esclarecer que houve equívoco na tradução, que inseriu a expressão “sem julgamento de mérito”, quando na verdade, em tradução livre, a extinção se deu “com prejuízo”, que significa *retirado da corte de tal forma que o autor está impedido de ajuizá-lo novamente nos mesmos termos e pedidos.*

Acrescenta que, *ainda que não se admita o equívoco na tradução, os efeitos da sentença consensual são os mesmos de uma extinção com julgamento de mérito*, já que ambas as partes *já reconheceram em todos os atos praticados perante si e terceiros a renúncia expressa sobre qualquer direito relativo a essas supostas contribuições.* E cita doutrina para demonstrar a força executória da sentença arbitral, e concluir que *a contribuição de contingência do ano de 2005 não poderá mais ser exigida, sob pena de imposição das disposições da sentença arbitral consensual.*

Sendo inexigíveis, tais valores não podem ser qualificados como receitas, mostrando-se regular o estorno promovido. E tal situação é totalmente distinta do perdão de dívida mencionado na decisão recorrida, pois o objetivo do acordo foi, justamente, reconhecer a inexistência da obrigação. *Ainda que por absurdo, se queira equiparar este complexo contrato de consórcio firmado para geração e comercialização de energia com uma relação comercial, a base não seria um perdão de dívida, mas sim cancelamento de acordo, ou seja, uma venda cancelada, claramente tratada na legislação como não integrante da receita auferida pela pessoa jurídica, a afastar qualquer ilegalidade no estorno de receitas realizado pela Recorrente.*

Prosseguindo, defende a equiparação da situação presente àquela prevista no art. 409 do RIR/99, e preliminarmente observa que não houve questionamento quanto à forma do diferimento, apenas formulando-se restrições no âmbito material, por não se vislumbrar ali as atividades previstas em lei.

Transcreve suas contribuições descritas no contrato de consórcio e participação, asseverando que a remuneração pela realização das atividades decorreria da participação nas receitas do consórcio, ou alternativamente, das contribuições de contingência a serem arcadas pela Petrobrás. E, embora esta não fosse a única beneficiada pelos serviços prestados pela Recorrente ao consórcio, a Petrobrás seria a empresa responsável pelo pagamento das referidas contribuições de contingência, daí porque seria correto aplicar as mesmas regras relativas aos valores devidos pelas entidades públicas ou equiparadas.

Observa que o diferimento decorre de *eventual demora no recebimento dos valores devidos* por entes públicos, dada sua submissão a *longos processos para contratação e pagamento de valores contratados*. E no presente caso, a *demora no recebimento de valores até aquele momento exigíveis* vinculava-se, justamente, ao *órgão de participação majoritária estatal – a Petrobrás*. Assim, ainda que os valores em debate sejam classificados como receitas, eles não poderiam integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano de 2005.

Por fim, nega a existência de fraude, em razão de todos os argumentos até aqui expostos, reputando necessária a análise dos *atos praticados pela Recorrente em vista de sua motivação negocial e comercial que jamais poderia ter sido confundida com intuito de reduzir a carga tributária*. Acrescenta que o contrato de consórcio e participação foi firmado em 2001, e ensejou pagamento da contribuição de contingência por 38 (trinta e oito) meses, até se verificar a alteração do equilíbrio econômico do contrato em dezembro de 2004. Seguiram-se, então, os fatos antes descritos, até o reconhecimento da inexigibilidade daquelas contribuições em 2005, com o consequente estorno das receitas em 10/02/2006, depois de firmado o *Memorando de Entendimentos em 01.02.2006*.

Aduz que *a regularidade dos registros da Recorrente e a efetiva ocorrência dos acontecimentos acima não foram refutadas pelo agente fiscal, tampouco foi afastada a autenticidade dos documentos contábeis, fiscais, contratos firmados entre a Petrobrás e o Grupo El Paso e cópias dos processos administrativos e judiciais relacionados à contribuição de contingência*. Expondo a acusação fiscal, conclui que *o cerne da questão relativa ao enquadramento da suposta fraude seria o tratamento conferido pela Recorrente ao depósito realizado pela Petrobrás em conta-bancária de sua titularidade, bastando a análise da característica conferida pela Recorrente ao depósito realizado pela Petrobrás em razão da decisão interlocutória no processo arbitral para evidenciar que a conduta por ela adotada se revela coerente com a sua interpretação do direito, inexistindo qualquer intuito de fraude*.

Reprisa o histórico que conduziu à determinação de que a Petrobrás efetuasse o “pagamento” das referidas contribuições, novamente opondo-se à interpretação literal daquele termo, enfatizando o fato de esta determinação integrar uma decisão interlocutória, e de o desembolso prestar-se a *assegurar o resultado útil da decisão final, independentemente, de quem fosse eleita a parte vencedora*. Traça comparativo com as tutelas de urgência previstas na legislação processual, transcrevendo doutrina, e justificando o entendimento por ela adotado de que *o depósito constituía garantia ao resultado final do procedimento arbitral*.

Discorda da interpretação de que uma decisão interlocutória poderia ensejar a extinção de direitos nos termos do art. 304 e seguintes do Código Civil, pois tal apenas decorreria de *satisfação de decisão final no processo arbitral*, ou *acordo entre as partes*, e este somente foi iniciado em 01/02/2006, *com a apresentação do memorando de entendimentos*.

Ressalta que a transferência do valor depositado para a conta do Banco Itaú em Nassau se fez em conta de titularidade da própria recorrente, sem repasse a terceiros ou distribuição a sócios. Observa, também, que *o procedimento para realização do depósito em garantia segue curso distinto, em que, ao contrário da via judicial, não há obrigação de manter o depósito à disposição do Juízo*.

De toda sorte, ainda que outra interpretação venha a ser adotada quanto à natureza dos depósitos, o certo é que *não há que se falar em fraude, mas erro de direito ou erro na interpretação da lei tributária*, como exposto em doutrina que cita. Diz que o fato de ser *grande empresa, que atua em ramo de alta sofisticação comercial e financeira*, como dito pela autoridade julgadora, tratou-se aqui de *questão ímpar, única e de difícil compreensão*, como inclusive reconhecido em outra passagem da decisão recorrida. Em suas palavras:

A conclusão sobre a existência de suposta fraude a qual chegou o d. agente fiscal e que foi corroborada na íntegra pelo v. acórdão recorrido decorre tão somente da interpretação de atos em conjunto tomada exclusivamente sob a ótica arrecadatória e buscando a comprovação de intuito fraudulento tão necessária ao afastamento da decadência.

Novamente reporta-se às indicações contidas em suas declarações e registros contábeis, acerca da origem e destino de cada recebimento, do diferimento da renda e do estorno das receitas, para afirmar que *não houve ocultação ou omissão de receitas, tampouco uso ou emissão de documentos falsos*. No máximo, houve *divergência jurídica* quanto ao tratamento dado ao depósito realizado pela Petrobrás. Ademais, *atendeu prontamente às intimações para apresentação de documentos relacionados ao depósito garantia, não "fabricou" documentos para apresentar aos agentes fiscais*, e levou ao devido registro os contratos e documentos pertinentes.

Enfatiza não ter sido falsa a informação de que a quantia de R\$ 424.738.947,24 *não estava relacionada às receitas objeto de estorno*, pois em sua interpretação a origem daquele valor era o *depósito em garantia efetuado nos autos do procedimento arbitral envolvendo a Petrobrás e o Grupo El Paso*, inclusive sendo apresentados os documentos relacionados na resposta à intimação.

Portanto, *a alegação de falsidade feita pelo agente fiscal não se relaciona à ocultação ou fabricação de evidências de uma situação de fato que não teria ocorrido, mas sim à divergência relativa ao tratamento jurídico conferido a um fato que foi ampla e irrestritamente registrado, divulgado e esmiuçado pela Recorrente*.

Observa que as acusações de que o termo “depósito em garantia” teria sido incluído na sentença arbitral a pedido das partes, e de que Petrobrás passaria a decidir sobre os ativos da Recorrente depois de firmado o acordo, tornando inútil a obrigação de devolver a quantia depositada, prestaram-se a questionar a necessidade do acordo, sem ter em conta que a El Paso dele necessitava porque *não poderia arriscar a continuação do negócio sem a parceria com a Petrobrás* (dado o decréscimo de suas receitas e a incapacidade de arcar com os custos do negócio), e que a Petrobrás *já estava assumindo o “risco do negócio” cuja administração*

cabia à El Paso, de modo que o acordo lhe assegurou esta gestão. Ainda, como já dito, a inexigibilidade das contribuições em 2005 era paradigma relevante para outros litígios contra a Petrobrás.

Reproduz doutrina para defender a possibilidade de as partes sugerirem a inserção de disposições na sentença consensual, e enfatiza que a previsão de devolução era necessária como *demonstração de que a El Paso havia concordado com a inexigibilidade desses montantes anteriormente entregues como garantia*. Não houve escolha dos termos do acordo nem intenção de fraudar o Fisco.

Ressalta o fato de as partes terem firmado que *a transação celebrada não pode ser interpretada, direta ou indiretamente, como confissão de responsabilidade*, bem como que *a Petrobrás exigiu, além da devolução do depósito, os valores referentes a custas e honorários incorridos no procedimento arbitral a fim de que fossem arcados pelas partes de maneira eqüitativa*, evidência de que o objetivo do acordo era deixar patente o desequilíbrio econômico do contrato e a impossibilidade de continuidade do negócio naqueles termos.

Portanto, houve apenas divergência *sobre o tratamento conferido ao depósito em garantia e sua natureza jurídica*. Não houve *ocultação ou subtração de informações sobre os fatos ocorridos*. Destaca, inclusive, que compensações anteriores com o crédito de CSLL no ano-calendário 2005 foram homologadas após análise de sua declaração pelo Fisco. E novamente afirma que a fraude somente lhe foi imputada para estender o prazo decadencial.

Pede, assim, o julgamento conjunto com o processo administrativo nº 15374.964184/2009-11, que trata de crédito correlato de CSLL, bem como que seja reformado o acórdão recorrido e suspensos os processos de cobrança vinculados à presente compensação. Ainda, requer *o reconhecimento da inexistência de fraude nos atos praticados pela Recorrente*, e protesta pela juntada de outros documentos e elementos necessários à comprovação de suas alegações ou elucidação dos fatos.

Com fundamento no art. 49, §7º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, esta Relatora requereu, e lhe foi deferida, a distribuição, por conexão, do processo administrativo nº 15374.964184/2009-11, o qual aguardava sorteio nesta 1ª Seção de Julgamento. Também em razão da conexão, esta Relatora requereu, e lhe foi deferida, a redistribuição do processo administrativo nº 15532.720006/2011-27, sorteado na mesma data que este para relatoria do Conselheiro José Ricardo da Silva.

Processo nº 10725.900463/2010-31
Acórdão n.º **1101-000.938**

S1-C1T1
Fl. 27

CÓPIA

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Os saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados pela contribuinte no ano-calendário 2005 foram influenciados, de forma determinante, por estorno de receitas denominadas “contribuições de contingência”, decorrentes de contrato firmado pela interessada e sua ora controladora Petrobrás S/A.

No Anexo I dos autos, digitalizado às fls. 1521/1982, consta *cópia autenticada da tradução juramentada do Contrato de Consórcio e de Participação celebrados para a exploração da usina termelétrica Macaé Merchant em 25/11/2002 entre Petróleo Brasileiro S/A (Petrobrás), El Paso Rio Claro Ltda (antiga denominação social da interessada, ali indicada como GENCO) e El Paso Rio Grande Ltda (MARKETCO), além da interveniente El Paso Energy CAYGER II Company. À época, a autuada era controlada por esta interveniente.*

O objeto do consórcio era uma *usina elétrica de ciclo simples movida a gás natural, com capacidade bruta nominal de 900 MW, localizada na cidade de Macaé. Segundo a Cláusula 2.01, à autuada incumbiria a construção e operação da Usina e a geração e entrega de Energia a partir dela. A Petrobrás deveria fornecer Gás Natural para permitir a GENCO a dar Partida, operar a Usina e gerar Energia e a MARKETCO comercializar Energia e cobrar e distribuir as receitas dela provenientes para as Partes, atuando como líder do consórcio (Cláusula 2.03). O acordo foi firmado, em princípio, pelo prazo de 10 (dez) anos (Cláusula 2.05)*

A contribuição de contingência foi prevista na Cláusula 3.02 (a), nos seguintes termos (reproduzidos de forma semelhante na Cláusula 5.04):

Contribuição de Contingência da PETROBRÁS e Suporte Correlato. Durante o Período de Suporte [desde a data inicial de operação comercial, ou presumida, das quatro unidades programadas, até o quinto aniversário da data final de operação comercial, in casu, de 07/08/2002 a 07/08/2007, como reconhecido pelas partes perante o Tribunal Arbitral, fl. 115 do Anexo III, digitalizado às fls. 2497/2738], a PETROBRÁS terá certas obrigações contingentes de aportar capital adicional ao Consórcio conforme previsto na Cláusula 5.04 (a). O Agente de Pagamento [parte nomeada para executar os serviços administrativos, no caso a MARKETCO] terá o direito de requisitar da PETROBRÁS uma contribuição de contingência na medida em que, ao final de qualquer Período de Cálculo [mês calendário ou parcela deste], o valor dos recursos correspondentes às Receitas Brutas [receitas calculadas com base na geração elétrica líquida do projeto durante o período de cálculo, somada a outras receitas auferidas], depositados na Conta Bancária em fundos imediatamente disponíveis referentes ao Período de Cálculo em questão, somados a qualquer Contribuição de Contingência da PETROBRÁS em Função de Falta de Gás Natural requisitada para o Período de Cálculo, seja insuficiente para permitir o pagamento integral dos valores especificados na Cláusula 6.02 (a), devidos e pagáveis no Período de Cálculo em questão ou que tenham vencido e se tornem devidos e pagáveis em um Período de Cálculo subsequente, mais o valor integral da Alocação de Capacidade da GENCO do Período de Cálculo em questão (a “Contribuição de

Contingência da PETROBRÁS). Mediante a referida requisição do Agente de Pagamento, a PETROBRÁS depositará, ou fará com que seja depositado na Conta Bancária valor igual à Contribuição de Contingência da PETROBRÁS.

As ocorrências verificadas ao longo do ano-calendário 2005, acerca destas “contribuições de contingência”, estão refletidas em comunicados de fatos relevantes divulgados aos investidores da Petrobrás, disponíveis no sítio da empresa na Internet (<http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/comunicados-e-fatos-relevantes>), a partir do ano de 2005, mas já juntados pela autoridade fiscal a estes autos (fls. 228/226):

- Em 06/01/2005:

Contribuição de Contingência: Macaé Merchant

*Rio de Janeiro, 04 de janeiro de 2005 – PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS, [...] comunica que na defesa de seus interesses, conforme orientação recebida do Conselho de Administração, notificou formalmente à El Paso Rio Claro Ltda. e à El Paso Rio Grande Ltda. (conjuntamente El Paso), operadora(s) da termelétrica Macaé Merchant, que deseja iniciar imediatamente entendimentos visando **terminar ou reduzir a “contribuição de contingência”** que vem pagando à citada termelétrica, e **propondo a suspensão desse pagamento** aguardando o desdobramento das negociações e a solução do assunto. A notificação e o processo negocial propostos seguem estritamente os termos contratuais em vigor.*

A Petrobras informou também sua proposta aos financiadores do referido projeto, International Finance Corporation (IFC), Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) e Overseas Private Investment Corporation (OPIC).

A Petrobras celebrou, no quadro do Programa de Prioridade Termelétrica (PPT), contrato de participação com a El Paso para a operação da usina termelétrica Macaé Merchant. Esse contrato prevê o pagamento de uma “contribuição de contingência” para cobrir eventual insuficiência financeira caso a usina não tenha a capacidade de atender certas metas de receita, pela não confirmação da expectativa de venda da energia disponível, e, conseqüentemente, cobrir a remuneração do capital, custos operacionais e impostos.

*Modificações imprevistas e extraordinárias nas circunstâncias econômicas e de mercado desde então vigentes, causaram um sério desequilíbrio na equação econômica e financeira do referido contrato. **O equilíbrio contratual negociado se pauta no princípio de eventuais déficits de caixa na operação do projeto serem compensados por superávits, em função de variações no preço à vista apurado no mercado de energia elétrica.** Na medida em que as premissas e parâmetros desse mercado utilizados pelas partes à época da celebração dos contratos invalidaram-se, os pagamentos contingenciais perderam sua característica essencial de imprevisibilidade, tornando-se permanentes em prejuízo exclusivo da Petrobras.*

A Petrobras entende, conforme seu próprio corpo jurídico e consultorias externas contratadas especificamente para o assunto, haver, diante dessa condição de desequilíbrio, amparo na legislação vigente para sua proposta de negociação e/ou solução feita de acordo com procedimento contratual expresso, e deseja uma rápida solução amigável para o caso. Caso isso não seja possível, após o prazo contratual de 30 dias, a Petrobras dará início às medidas processuais cabíveis, para resolver definitivamente a controvérsia. (negrejou-se)

- 01/02/2005:

Contribuição de contingência da Termelétrica Macaé Merchant

Rio de Janeiro, 1 de fevereiro de 2005 – PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS, [...]

A fim de garantir direitos e prevenir obrigações, tanto da Petrobras quanto da El Paso, foi também ajuizada medida cautelar, para determinar a suspensão da referida “Contribuição de Contingência”, mediante o depósito judicial do valor alegadamente devido. Uma vez que, num primeiro momento, a liminar solicitada foi indeferida, a Petrobras está estudando as medidas cabíveis, valendo-se dos direitos que lhe são assegurados contratual e legalmente, pois entende não estar descumprindo suas obrigações ao buscar negocialmente (com base no disposto na lei e nas regras e prazos contratuais) e contenciosamente (valendo-se dos meios assegurados legalmente) resguardar seus legítimos interesses. (negrejou-se)

- 10/02/2005:

Posicionamento da Petrobras em relação às Termoelétricas “Merchant”

Rio de Janeiro, 11 de fevereiro de 2005 – PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS, [...] comunica que em 2001, quando o Sistema de Suprimento de Energia no Brasil – quase todo ele então baseado na geração hidrelétrica – apresentava visíveis sinais de crise, diversas empresas – entre elas a Petrobras - analisaram a possibilidade de participação em projetos de geração de energia a partir de gás natural e/ou combustíveis derivados do petróleo (Usinas Termelétricas), através da formação de consórcios.

Neste contexto, foram constituídas as parcerias com ElPaso e MPX nos projetos “Merchant” (Macaé Merchant e Termo Ceará). Uma usina “Merchant” tem como principal característica a venda de energia no mercado spot, não pautando sua atuação em contratos de longa duração, mas sim aproveitando as demandas pontuais de energia elétrica.

Uma das principais características dos contratos assinados é que eles possuem uma provisão, no sentido de que, caso, excepcionalmente, em determinados meses, as receitas auferidas com os contratos de compra e venda de energia não sejam suficientes para fazer frente a determinados custos, como abaixo listados, a PETROBRAS deverá realizar uma “Contribuição de Contingência” em montante suficiente para arcar com estes custos.

Assim, o instrumento contratual da “Contribuição de Contingência” cumpre a finalidade de, em caso de eventual e esporádica insuficiência de receita, garantir, durante cinco anos, o fluxo de caixa necessário para fazer frente aos custos fixos e variáveis da planta, sendo certo que, com o cenário adotado na época, entendiam os parceiros que a necessidade de aporte de tal contribuição seria eventual.

O cenário vislumbrado pelas partes que celebraram os contratos não se concretizou. As projeções efetuadas à época não se tornaram realidade por diversos fatores, sendo que o principal deles está relacionado com a transformação estrutural ocorrida no setor elétrico como decorrência das medidas adotadas pela Câmara de Gestão da Crise de Energia Elétrica (GCE), criada em 2001. A intervenção efetuada no mercado gerou uma abrupta queda de demanda e, mesmo após a finalização das restrições ao consumo, esta demanda não retornou aos patamares prevalecentes antes do racionamento, indicando uma efetiva mudança estrutural no padrão de consumo de energia no País.

Tal quadro acarretou, para a PETROBRAS, como consequência principal, o fato de que os pagamentos das Contribuições de Contingência passaram a ser feitos de forma sistemática, todos os meses, visto que as receitas previstas relativas às vendas no mercado spot não se materializaram. Registre-se que as parceiras da PETROBRAS nestes projetos não foram afetadas pela alteração no cenário, já que,

como acima mencionado, as Contribuições de Contingência cobrem todos os custos, incluindo a amortização dos investimentos e a remuneração do capital investido pelas mesmas.

Além das análises internas já efetuadas e de modo a obter uma análise independente crítica da situação acima exposta, foram contratadas empresas de consultoria financeira e escritórios de advocacia que realizaram detalhadas auditorias nos contratos firmados e nos documentos pertinentes, consolidando as informações sob a forma de **pareceres que concluíram, em resumo, que os riscos dos empreendimentos estavam sendo totalmente assumidos pela PETROBRAS, preservando a remuneração dos investimentos e do capital dos demais parceiros.**

Em outras palavras, as transformações estruturais ocorridas no mercado de energia elétrica após o racionamento eliminaram as oportunidades de lucro para a PETROBRAS nestes empreendimentos e acarretaram prejuízos substanciais.

Até Dezembro/2004, já foram pagos, em valores nominais, R\$ 1,9 bilhão (Macaé Merchant) e R\$ 370 milhões (Termoceará), sendo que os valores já pagos superam os preços de plantas novas de mesma capacidade.

Com base nos estudos e demonstrações econômico-financeiras elaborados pelas empresas de consultoria e escritórios de advocacia, ficou caracterizado o desequilíbrio da equação econômico-financeira dos contratos analisados, porquanto houve quebra no programa contratual estabelecido entre as partes. Com isso, a PETROBRAS, tem sido, regularmente, chamada a pagar a Contribuição de Contingência, o que acarretou uma transmissão integral do risco do negócio de suas parceiras para ela.

Por consequência, a PETROBRAS está sendo excessivamente onerada com a execução desses contratos e **está perfeitamente identificado um processo de enriquecimento sem causa de suas parceiras nestes projetos.** Estão presentes todos os requisitos para caracterizar essa onerosidade e permitir a renegociação ou rescisão desses contratos.

Os Contratos celebrados estabelecem, de forma clara, o procedimento a ser seguido para a solução de controvérsias dessa natureza: a) **Notificação formal** à outra parte, para que esta tome conhecimento da controvérsia e, no prazo de 30 dias, participe de um processo negocial, objetivando a solução do conflito em potencial; b) Caso as partes não cheguem a um acordo, a PETROBRAS está, contratualmente, autorizada a entrar com um **pedido de instauração de procedimento arbitral.**

Portanto, de acordo com os pareceres de renomados juristas e economistas, a PETROBRAS não está obrigada a arcar com os prejuízos decorrentes das modificações causadas pelos fatos imprevistos e imprevisíveis no momento da celebração dos contratos. O ordenamento jurídico brasileiro não a obriga a permanecer vinculada a negócios jurídicos cuja equação econômica foi totalmente desvirtuada por conta de fatos imprevistos e imprevisíveis. **A mudança da natureza da Contribuição de Contingência, de contingente para permanente, não mais corresponde à vontade das partes, nem atinge o fim para o qual surgiu, que era o de responder a uma eventualidade.**

Durante cerca de 12 meses, desde janeiro/2004, a PETROBRAS tentou – e continua tentando – negociar com seus parceiros (ElPaso e MPX) nos contratos “Merchant”, objetivando reequilibrar os mesmos, porém tais negociações não têm logrado êxito.

Dessa forma, **de modo a preservar os interesses de seus acionistas e investidores, a PETROBRAS decidiu utilizar os mecanismos contratualmente previstos de solução de controvérsias, iniciando-se com as notificações extrajudiciais e**

prosseguindo com a instauração dos procedimentos arbitrais e, se necessário, judiciais cabíveis - inclusive de natureza cautelar -, objetivando a cessação dos pagamentos das contribuições de contingência.

Trata-se, portanto, de se ressaltar que a PETROBRAS está atuando no estrito limite das previsões contratuais, sendo que todas as medidas tomadas encontram respaldo no âmbito dos contratos celebrados, em dispositivos legais e nos Princípios que regem o Direito Brasileiro.

Finalmente, no que se refere às medidas judiciais cautelares que vêm sendo adotadas, a PETROBRAS reitera que permanecerá acatando todas as decisões interlocutórias que venham a ser tomadas pelo Poder Judiciário, respeitando o direito que outras empresas envolvidas possuem de utilizar os mecanismos processuais cabíveis para defender seus interesses e reservando-se o direito de utilizar os mesmos mecanismos para preservar os interesses de seus acionistas e investidores. (negrejou-se)

- 08/07/2005:

Processo Arbitral Petrobras x ElPaso, referente à Usina Macaé Merchant

Rio de Janeiro, 8 de julho de 2005 – PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS, [...] comunica que conforme já divulgado anteriormente em Fevereiro de 2005, iniciou um procedimento arbitral em face da El Paso, objetivando dirimir as divergências decorrentes do desequilíbrio econômico financeiro que foi constatado no âmbito do acordo firmado entre as partes, referentes à construção e operação da Usina Termelétrica Macaé Merchant.

Ao longo do período de negociações que antecedeu a instauração do painel arbitral e durante a realização do mesmo, a Petrobras vem buscando, de várias maneiras, a título de demonstração de boa fé e até que uma decisão definitiva sobre a matéria seja proferida pelos árbitros, efetuar, em Juízo ou através de outro(s) mecanismo(s), os pagamentos que se constituem no objeto da arbitragem, mediante uma garantia de que, em obtendo uma decisão favorável, as quantias pagas ou depositadas possam ser, imediatamente, resgatadas, acrescidas dos devidos encargos financeiros. Tais tentativas não foram, até o momento, aceitas pela El Paso, que pleiteia receber os pagamentos, independentemente da decisão final sobre o mérito e sem quaisquer pré-condições.

Em 05.07.2005, o Tribunal Arbitral proferiu uma decisão interlocutória, que foi comunicada à Petrobras na data de hoje, no sentido de que a Petrobras efetue os pagamentos à El Paso, desde que esta apresente, previamente, uma garantia bancária emitida por banco de primeira linha e que seja aceita pela Petrobras. A mencionada garantia deverá ser de tal forma que possa ser imediatamente executada, com os devidos encargos financeiros, caso a decisão sobre o mérito da questão seja favorável à Petrobras.

Os valores dos pagamentos e das respectivas garantias até o momento montam à quantia de R\$ 227.337.467,07 (duzentos e vinte e sete milhões trezentos e trinta e sete mil quatrocentos e sessenta e sete reais e sete centavos) e devem ainda abranger, mês a mês, as quantias equivalentes às Contribuições de Contingência referentes aos vencimentos futuros, até que a decisão sobre o mérito seja proferida, o que deve ocorrer em Novembro/2005.

A Petrobras permanece no aguardo da apresentação das garantias por parte da El Paso, para que as mesmas possam ser analisadas e as providências cabíveis possam ser adotadas. (negrejou-se)

Questionada acerca destes fatos (fls. 228/232), e intimada a apresentar diversos elementos de suporte aos lançamentos contábeis, a interessada, já sob o controle da Petrobrás S/A, defendeu a reversão das *provisões de receita* com fundamento no art. 409 do RIR/99 e no art. 7º da Lei nº 9.718/98. Todavia, este diferimento não foi admitido pela autoridade fiscal em razão da contabilização, em 11/11/2005, do recebimento de R\$ 424.738.947,24, depositado em conta bancária da interessada no país e transferido para conta bancária localizada em Nassau/Bahamas. A própria Petrobrás S/A teria noticiado este pagamento no comunicado de 08/07/2005, antes descrito.

Posteriormente, em razão de novos questionamentos, a interessada teria informado que houve, em verdade, estorno das receitas questionadas perante Tribunal Arbitral, com fundamento no art. 269, §2º do Decreto nº 3.000/99, na medida em que *não houve o auferimento das referidas receitas consoante decisão judicial*. Com referência ao recebimento de 11/11/2005, defendeu que ele corresponderia a depósito em garantia.

A defesa da recorrente combina as duas argumentações, classificando a transferência bancária de 11/11/2005 como depósito em garantia; afirmando que, como não houve recebimento das receitas, seu diferimento seria possível na forma do art. 409 do RIR/99; e que ante a rescisão do contrato em 10/02/2006, mas com efeitos retroativos a 31/12/2005, pertinente se mostrou o estorno das receitas em 10/02/2006.

Os comunicados aos investidores denotam que a autuada, ao longo do ano-calendário 2005, enquanto controlada pelo grupo El Paso, manteve sua expectativa de recebimento das contribuições de contingência, rejeitando as propostas de acordo extra-judicial apresentadas pela Petrobrás, de modo a ensejar não só o recurso desta à via arbitral, como também a propositura de medida cautelar para suspensão dos pagamentos devidos em razão do consórcio.

Este é o contexto, portanto, que enseja, inicialmente, o reconhecimento de receitas segundo o regime de competência ao longo de 2005, inclusive com a sua informação nos DACON *independentemente do efetivo recebimento em dinheiro*.

A recorrente se empenha em defender a validade do estorno das receitas com efeitos no próprio ano-calendário 2005, mas o fato é que até 31/12/2005 nada permitia este procedimento. O contrato de consórcio obrigava a Petrobrás aos pagamentos das contribuições de contingência e este é o cenário que determina o resultado tributável em 31/12/2005.

Isto porque, a teor dos próprios dispositivos citados pela recorrente (art. 187, §1º da Lei nº 6.404/76, e art. 9º, §3º da Resolução CFC nº 750/93), o reconhecimento das receitas correspondentes à contribuição de contingência deveria ser feito à medida em que esta se tornasse exigível. Inexistiu qualquer ordem judicial, decisão arbitral ou acordo entre as partes, ao longo do ano-calendário 2005, que autorizasse outro procedimento contábil que não o reconhecimento daquelas receitas.

Como bem relata a autoridade fiscal, a Petrobrás ajuizou a Medida Cautelar nº 2005.001.008452-4, na qual requereu liminar para suspender a exigibilidade do pagamento das contribuições de contingência. A decisão interlocutória de 28/01/2005 indeferiu a liminar, mas em 02/03/2005 foi parcialmente reformada em sede de agravo de instrumento, determinando a continuidade do pagamento de metade do valor estabelecido, sendo o restante depositado judicialmente. Mas, em 28/04/2005, em razão do inadimplemento da Petrobrás, foi proferida sentença cassando a liminar e julgando extinto o processo sem julgamento do mérito,

e condenando a autora nas verbas de sucumbência. Somente em sede de apelação, e já em 02/05/2006, o processo judicial foi extinto mediante homologação da transação celebrada entre as partes.

De forma semelhante, a reclamação levada ao Tribunal Arbitral foi parcialmente analisada em 05/07/2005, mas apenas para apreciação de solicitação de medida provisória urgente por parte da autuada (à época El Paso Rio Claro), como se detalhará adiante. Ainda, em 21/11/2005 foi proferida sentença final parcial, abordando a validade dos contratos submetidos ao Tribunal, que afastou a ocorrência de *questões de invalidade, infração da lei criminal e administração brasileira*, e à exceção da análise das questões de onerosidade excessiva, indeferiu os pleitos da Petrobrás. O Tribunal Arbitral designou perito para apreciação técnica deste último aspecto, e postergou para o ano seguinte a conclusão da apreciação do litígio.

Daí, ao menos até 31/12/2005, é indiscutível que *inexistem decisões judiciais que tenham reconhecido a invalidade da exigência das contribuições de contingência devidas pela Petrobrás ou que tenham declarado que não houve o auferimento destas receitas por parte da El Paso Rio Claro Ltda (atual Termomacacé Ltda)*. Em consequência, somente se poderia cogitar da não incidência do IRPJ e da CSLL sobre o resultado do período influenciado pelas contribuições de contingência até então devidas pela Petrobrás caso o art. 409 do RIR/99 autorizasse o diferimento alegado pela recorrente.

A autoridade fiscal afirmou inaplicável este dispositivo *uma vez que as receitas auferidas não eram decorrentes de atividades de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias. As receitas auferidas eram decorrentes da exploração de usina termelétrica em razão da participação no Consórcio do Projeto Macacé Merchant*.

A recorrente, por sua vez, defende a equiparação da situação presente àquela prevista no referido dispositivo legal, dizendo que as objeções fiscais limitam-se a aspectos materiais, por não se vislumbrar ali as atividades previstas em lei.

Cumprе anotar, inicialmente, que a incidência do imposto de renda pressupõe a disponibilidade econômica ou jurídica desta renda, que no caso das pessoas jurídicas sujeitas à sistemática do lucro real é revelada pela apuração do lucro contábil, com observância do regime de competência, como expрesso no art. 177 da Lei nº 6.404/76 (*A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios*), e no §1º do art. 187 da mesma Lei:

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

O lucro contábil pode se sujeitar a adições, exclusões e compensações previstas em lei, com vistas à determinação da base imponible, e por meio daqueles ajustes o legislador pode estabelecer diferimento da tributação, de modo que a incidência ocorra posteriormente à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. No ponto em

debate, a matéria está assim tratada no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99:

Seção IX

Contratos a Longo Prazo

Produção em Longo Prazo

Art. 407. Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10):

I - o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorridos durante o período de apuração;

II - parte de preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada no período de apuração.

§ 1º A percentagem do contrato ou da produção executada durante o período de apuração poderá ser determinada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 1º):

I - com base na relação entre os custos incorridos no período de apuração e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou

II - com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a percentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.

§ 2º Na apuração dos resultados de contratos de longo prazo, devem ser observados na escrituração comercial os procedimentos estabelecidos nesta Seção, exceto quanto ao diferimento previsto no art. 409, que será procedido apenas no LALUR.

Produção em Curto Prazo

Art. 408. O disposto no artigo anterior não se aplica às construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, cujo resultado deverá ser reconhecido à medida da execução (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 2º).

Contratos com Entidades Governamentais

Art 409. No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 407 ou 408, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso I):

I - poderá ser excluída do lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do período de apuração, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período de apuração;

II - a parcela excluída nos termos do inciso I deverá ser computada na determinação do lucro real do período de apuração em que a receita for recebida.

§ 1º Se o contribuinte subcontratar parte da empreitada ou fornecimento, o direito ao diferimento de que trata este artigo caberá a ambos, na proporção da sua participação na receita a receber (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, 4º).

§ 2º *Considera-se como subsidiária da sociedade de economia mista a empresa cujo capital com direito a voto pertença, em sua maioria, direta ou indiretamente, a uma única sociedade de economia mista e com esta tenha atividade integrada ou complementar.*

§ 3º *A pessoa jurídica, cujos créditos com pessoa jurídica de direito público ou com empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, decorrentes de construção por empreitada, de fornecimento de bens ou de prestação de serviços, forem quitados pelo Poder Público com títulos de sua emissão, inclusive com Certificados de Securitização, emitidos especialmente para essa finalidade, poderá computar a parcela do lucro, correspondente a esses créditos, que houver sido diferida na forma deste artigo, na determinação do lucro real do período de apuração do resgate dos títulos ou de sua alienação sob qualquer forma (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 1º).*

A própria recorrente diz que sua situação equipara-se à prevista em lei. De outro lado, a autoridade fiscal pondera que o contrato ao qual se pretende aplicar o diferimento não se enquadra na hipótese legal. E, de fato, esta afirmação é suficiente para afastar a aplicação do art. 409 do RIR/99.

Nos termos do art. 111, inciso I, do CTN, *interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha, dentre outros, sobre a exclusão do crédito tributário, circunstância que se verifica na hipótese de diferimento da tributação, na medida em que esta permite o posterior recolhimento de tributo desacompanhado dos encargos moratórios que seriam devidos caso a incidência se verificasse no momento da ocorrência do fato gerador.*

A legislação antes transcrita, por sua vez, trata da tributação do *resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos* (art. 407, caput, do RIR/99), quando contratado *com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária* (art. 409, caput, do RIR/99).

De outro lado, a El Paso Rio Claro Ltda nada tinha a fornecer à Petrobrás S/A. Esta figurou, apenas, como sua parceira, e não só na construção, como também na exploração da usina termelétrica Macaé *Merchant*, fornecendo-lhe gás natural para geração de energia elétrica, na expectativa de ganhos com esta atividade, a serem distribuídos pela El Paso Rio Grande Ltda após comercialização da energia. Neste contexto, as contribuições de contingência somente eram devidas porque se estabeleceu um *período de suporte*, durante o qual eventuais desequilíbrios operacionais seriam equacionados por um dos membros do consórcio, a Petrobrás.

A recorrente transcreve *suas contribuições descritas no contrato de consórcio e participação*, asseverando que *a remuneração pela realização das atividades decorreria da participação nas receitas do consórcio, ou alternativamente, das contribuições de contingência a serem arcadas pela Petrobrás*. E, embora esta não fosse a *única beneficiada pelos serviços prestados pela Recorrente ao consórcio, a Petrobrás seria a empresa responsável pelo pagamento das referidas contribuições de contingência*, daí porque, em seu entendimento, seria correto *aplicar as mesmas regras relativas aos valores devidos pelas entidades públicas ou equiparadas*.

Não é possível, sequer, afirmar que a Petrobrás era uma das beneficiárias dos serviços prestados pela recorrente; não no sentido de tomador contratante de serviços, como requer a lei para diferimento do lucro. Em verdade, a única semelhança entre a situação presente nestes autos e a hipótese legal é o fato de a Petrobrás ser *a empresa responsável pelo pagamento das referidas contribuições de contingência*.

Somente uma interpretação extensiva, como a elaborada pela recorrente, com fulcro no objetivo da norma (diferir o pagamento de tributos em razão de *eventual demora no recebimento dos valores devidos* por entes públicos, dada sua submissão a *longos processos para contratação e pagamento de valores contratados*), permitiria concluir pela possibilidade de diferimento por ela defendida. A lei não cogitou do diferimento da tributação de outros resultados que não os decorrentes das operações de empreitada ou fornecimento de bens. Logo, não basta que o devedor seja um órgão público ou equiparado. É necessário que a dívida decorra de contratos como os especificados na lei.

De toda sorte, ainda que a interpretação defendida fosse possível, o diferimento seria inadmissível porque, como bem demonstrado pela autoridade fiscal, as contribuições de contingência foram pagas pela Petrobrás ao longo do ano-calendário 2005.

Como antes mencionado, a Petrobrás não logrou êxito na Medida Cautelar nº 2005.001.008452-4, quer para suspender a exigibilidade do pagamento das contribuições de contingência, quer para depositar judicialmente os valores devidos. A decisão acerca da qual a autoridade fiscal e a recorrente divergem quanto ao seu conteúdo foi proferida pelo Tribunal Arbitral em 05/07/2005, e está juntada por tradução juramentada às fls. 03/72 do Anexo III, digitalizado às fls. 2497/2738.

Trata-se de sentença parcial em face de *Solicitação de Medidas Provisórias Urgentes* apresentada pelas rés (dentre elas a El Paso Rio Claro Ltda), contra a qual a Petrobrás afirmou inexistir *qualquer obrigação de efetuar os pagamentos requeridos na Solicitação e oferecendo, como gesto de boa-fé, o depósito dos valores controversos em consignação mediante o resultado da arbitragem*. As rés, por sua vez, argumentaram que a inadimplência da Petrobrás impediria o *pagamento do empréstimo do BNDES em 15 de novembro de 2005 e dos empréstimos do IFC e OPIC em 15 de fevereiro de 2006*, além de futuramente prejudicar a *manutenção necessária, salários e imposto de renda, este incidente sobre as Contribuições de Contingência devidas*. Afirmaram, ainda, que a retenção dos pagamentos visava *obter uma posição de negociação objetivando comprar a Instalação das Rés*, e se opuseram ao oferecimento de garantia. Mas a Petrobrás *declarou que qualquer ordem de pagamento deveria ser combinada com o oferecimento pelas Rés de título irrevogável e efetivo como condição prévia para qualquer pagamento, por conta do risco de cobrança se a Reclamante for vencedora no mérito*. E é neste contexto que o Tribunal Arbitral decide conceder os pedidos de pagamento apresentados, *observado o oferecimento de garantia pelas Rés na hipótese de serem derrotadas no mérito*, inclusive ressaltando que esta decisão não caracterizava pré-julgamento, mas apenas preservava o *status quo entre as partes sem afetar o mérito*, inclusive protegendo a *posição da Reclamante, se vencer no mérito, já que seu risco de cobrança relacionado aos valores pagos em virtude desta sentença ficará coberto pela garantia determinada*.

Interessante, notar, ainda, que o Tribunal Arbitral procurou dar uma interpretação equilibrada a uma das disposições contratuais que impedia as partes de discutirem obrigações antes de pagá-las. Afirmou considerar *que uma obrigação de “primeiro se paga,*

depois se discute” é uma indicação – e nada mais do que isso – de que um equilíbrio apropriado de interesses deve ser encontrado na execução da disposição contratual, observada a obrigação de oferecer garantia suficiente. E ressaltou que a urgência da medida estava demonstrada, porque havia inadimplemento e prova de empréstimos que poderiam restar inadimplidos. Ainda, observou que a sentença permaneceria em vigor enquanto pendente o processo pendente no Brasil, ou até a sentença final do processo arbitral, o que acontecesse primeiro.

Ao determinar a apresentação de garantia à Petrobrás, mais uma vez o Tribunal a previu como *um recurso para protegê-la do risco de não cobrança dos valores pagos nos termos desta sentença se esta for vencedora no mérito.* Estabeleceu que *a garantia bancária será devida contra a cópia da sentença arbitral proferida por este Tribunal ordenando pagamentos das Rés à Reclamante até o valor da garantia bancária.*

Estas as considerações para ser proferida *a seguinte sentença sobre medidas provisórias:*

[...]

2. O Tribunal Arbitral determina que a Reclamante pague R\$ 227.337.467,07 às Rés;

3. O Tribunal Arbitral determina que a Reclamante pague tempestivamente todas as demais Contribuições de Contingência no vencimento durante a presente arbitragem;

4. O Tribunal Arbitral determina que qualquer pagamento efetuado pela Reclamante em virtude dos itens 2 e 3 deste dictum deverá ser feito contra a apresentação pelas Rés de garantia bancária para os valores devidos, acrescidos das taxas de juros interbancários do Brasil (CDI) per rata diem, emitida por banco de primeira linha;

[...]

Não há dúvida que o Tribunal entendeu que a solução mais equilibrada para o litígio, naquele momento, era determinar a efetivação dos pagamentos pela Petrobrás. E assim o fez com vistas a permitir que a El Paso Rio Claro Ltda deles dispusesse para liquidação de suas dívidas. Por sua vez, a garantia foi estabelecida para minimizar o *risco de não cobrança dos valores pagos nos termos desta sentença se esta for vencedora no mérito.* Significa dizer que a obrigação de devolver aqueles valores à Petrobrás somente surgiria em caso de decisão desfavorável à El Paso Rio Claro Ltda. Até aquele momento, a única obrigação reconhecida como existente foi a obrigação da Petrobrás em face da El Paso Rio Claro Ltda. Patente, assim, a impropriedade da alegação de que, mais à frente, o valor entregue à El Paso Rio Claro Ltda foi *revertido em favor do depositante (Petrobrás).* No máximo, a El Paso Rio Claro Ltda poderia ter pago à Petrobrás os valores que eventualmente tivesse adquirido o direito de lhe cobrar.

Impossível dizer que uma ordem de pagamento fundamentada nos termos antes descritos resulta em *mera entrada que não representa um direito integrante da universalidade de direitos ao qual detém titularidade.* Não se trata de *mero registro contábil*, mas sim efetivo ingresso de recursos em adimplemento a uma obrigação contratual que tem, para a interessada, a natureza de receita, ou seja, elemento integrante do acréscimo patrimonial revelado pelo lucro do período.

Como bem destaca a autoridade fiscal a partir de excertos extraídos das Cartas de Fiança emitidas pelo Banco Itaú BBA S/A (fls. 286/291), o pagamento determinado na sentença parcial arbitral de 05/07/2005 seria efetuado por meio de depósito em *valores imediatamente disponíveis, na conta nº 51755-2, de titularidade de EL PASO RIO CLARO LTDA., mantida junto à agência nº 2001 do Banco Itaú S.A.* Dos referidos documentos ainda consta que:

6. Esta FIANÇA será considerada extinta se a Decisão Final der ganho de causa aos AFIANÇADOS **isentando-os da obrigação de devolver a totalidade das quantias pagas pelo FAVORECIDO em cumprimento da Decisão Provisória.** [...] (negrejou-se)

Irrelevante, portanto, se a interessada classificou os valores recebidos em seu passivo, ou se a Petrobrás os contabilizou como “Valores em Litígio”. Só há um significado para a expressão “pagamento” adotada na decisão interlocutória, e a precariedade desta não se sobrepõe à existência do contrato anterior e ao inadimplemento que, naquela sentença, reputou-se digno de reparo para manter o equilíbrio das partes até a decisão final no processo arbitral.

Frise-se, ainda, que só se cogitou de fiança, naquela oportunidade, porque houve efetivo pagamento pela Petrobrás S/A, e conseqüente disponibilidade pela autuada, de modo a permitir-lhe dar a destinação que bem lhe aprouvesse aos valores recebidos. Caso se tratasse, efetivamente, de um depósito em caução, ou de um depósito em garantia, a fiança seria absolutamente desnecessária. Registre-se, ainda, que em 21/11/2005 o Tribunal Arbitral proferiu sentença final parcial (fls. 73/232 do Anexo III, digitalizado às fls. 2497/2738) na qual está relatado que a garantia bancária ainda gerou *problemas entre as partes* depois da decisão anterior, mas que:

... Após teleconferência com o Presidente, segundo a interpretação do Tribunal, as partes implementaram a garantia bancária ao final da semana de 07 de novembro e, na semana do dia 14 do mesmo mês, a Reclamante quitou as dívidas pendentes sob os termos da Contribuição de Contingência. [...]

Neste ponto, aliás, merece transcrição a abordagem feita pela autoridade julgadora de 1ª instância:

A primeira conclusão que se chega é que até esse ponto, nada há que possa infirmar como juridicamente válidas as cláusulas obrigacionais vistas no consórcio entre o interessado e a Petrobrás, denominado Acordo de Participação Alterado e Consolidado. Quer dizer, continuava válida e vigendo a cláusula em que, ocorrido o excesso de custos sobre receitas próprias, ocorria o auferimento de receitas de contribuições de contingências e surgia a obrigação de a Petrobrás pagar os recursos a elas correspondentes ao interessado. Esse despacho, de cunho interlocutório, apenas enfatizou a validade do contrato, na medida em que determinou que Petrobrás efetuassem o adimplemento de suas obrigações, o que foi feito, dado que o contribuinte recebeu da Petrobrás, em 11/11/2005, a quantia de R\$ 424.738.947,24 e, em 26/01/2006, a quantia de R\$ 94.285.394,08, valores que totalizaram R\$ 519.024.341,32, tudo em cumprimento do ali decidido.

Note-se que caso se admitisse o diferimento da tributação com base no art. 409 do RIR/99, em interpretação extensiva do que ali autorizado, somente se poderia cogitar de algum efeito sobre a parcela recebida em 26/01/2006, e desde que ela fosse pertinente à receita reconhecida, pelo regime de competência, no ano-calendário 2005, aspecto objetivamente não demonstrado pela recorrente.

Por oportuno acrescente-se que a sentença final parcial proferida pelo Tribunal Arbitral em 21/11/2005, embora deixando de apreciar alegações da Petrobrás acerca de *onerosidade excessiva e vantagem extrema*, centrou sua análise principalmente na validade do contrato de consórcio e expressou:

3. ... *que os contratos não são gratificações nos termos da lei brasileira e que não ocorreram questões de invalidade, infração da lei criminal e administrativa brasileira e não submissão à arbitragem;*
4. ... *que os contratos não contêm cláusulas leoninas;*
5. ... *que os contratos ainda cumprem sua função econômica/social e que a questão da invalidade ou rescisão a ela relacionada não cabem no caso presente;*
6. ... *que a questão da dificuldade, como regra geral, deve ser tratada à luz do que dispõe o novo Código Civil Brasileiro;*
7. ... *que os contratos não são aleatórios e que, por este motivo, não se enquadram fora do escopo do Artigo 478 do BCC;*
8. ... *que os contratos devem ser interpretados como não dando à Reclamante o direito de invocar o Artigo 478 do BCC;*
9. ... *que os contratos são de trato contínuo e enquadram-se no âmbito do Artigo 478 do BCC;*
10. ... *(por maioria) ... que os eventos que formam a base do pleito da Reclamante nos termos do Artigo 478 do BCC foram extraordinários e imprevistos;*
11. ... *que não há benefícios colaterais a serem levados em conta na determinação de onerosidade excessiva;* [noticiando a nomeação de perito legal para poder decidir a respeito desta matéria]

Diz o art. 478 do Código Civil Brasileiro: *Nos contratos de execução continuada ou diferida, se a prestação de uma das partes se tornar excessivamente onerosa, com extrema vantagem para a outra, em virtude de acontecimentos extraordinários e imprevisíveis, poderá o devedor pedir a resolução do contrato. Os efeitos da sentença que a decretar retroagirão à data da citação.*

Assim, embora em sentença parcial, o Tribunal Arbitral decidiu que os contratos não eram inválidos, cumpriam sua função econômica e social, e não poderiam ser rescindidos por esta razão. Admitiu sua submissão ao art. 478 do Código Civil Brasileiro, mas condicionou a decisão acerca da onerosidade excessiva ali cogitada à análise pericial da matéria. Ainda, ao final da sentença final parcial, indeferiu *todos os pleitos que têm com base os Artigos 884 e 885 do BCC*, quais sejam:

Art. 884. Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários.

Parágrafo único. Se o enriquecimento tiver por objeto coisa determinada, quem a recebeu é obrigado a restituí-la, e, se a coisa não mais subsistir, a restituição se fará pelo valor do bem na época em que foi exigido.

Art. 885. A restituição é devida, não só quando não tenha havido causa que justifique o enriquecimento, mas também se esta deixou de existir.

Diante de todas estas considerações, por qualquer ângulo de análise, somente estas conclusões são possíveis: em 31/12/2005 o acordo entre as partes era válido; a Petrobrás

estava obrigada a pagar as contribuições de contingência; a El Paso Rio Claro Ltda tinha o direito de recebê-las; e o pagamento se efetivou por ordem do Tribunal Arbitral.

Quanto à devolução posterior do valor recebido, trata-se de aspecto irrelevante para a decisão do litígio presente nestes autos, no qual se discute, apenas, o direito à compensação do saldo negativo de IRPJ apurado em 31/12/2005. Veja-se que para negar a *definitividade da receita*, a recorrente afirma a *inexistência de obrigação contratual vigente e de direito de acréscimo patrimonial constituído em favor da Recorrente e a precariedade do recebimento desse montante*, aspectos que não se verificaram enquanto vigentes as decisões arbitrais antes abordadas, as quais não desconstituíram o direito à percepção da contribuição de contingência contratualmente estabelecido em favor da El Paso Rio Claro Ltda.

Impróprio, assim, falar em mera expectativa de direito ou pendência de condição. Houve acréscimo patrimonial e, o fato de este ser reversível por decisão ou acordo futuro apenas demanda providências do Direito e da Contabilidade com vistas ao reconhecimento deste efeito no período de apuração em que ele se verificar. Em 31/12/2005 não havia como prever qual solução seria dada ao litígio iniciado pela Petrobrás e a incidência do IRPJ e da CSLL se efetiva sobre a realidade presente naquele momento, alcançando as receitas decorrentes da contribuição de contingência devidas pela Petrobrás até aquele momento. O direito da El Paso Rio Claro Ltda à sua percepção revela a capacidade contributiva necessária para incidência dos tributos sobre o lucro.

A recorrente reporta-se a julgados deste Conselho nos quais *o mero registro contábil do ingresso dos montantes depositados em contas bancárias da Recorrente os quais foram retornados ao depositante, não é suficiente para qualificá-los como receita*. Contudo, tais depósitos somente não se caracterizariam como receita se ingressassem em conta bancária dissociados de um vínculo obrigacional entre o depositante e o beneficiário. Evidentemente créditos bancários correspondentes a adiantamentos ou mesmo a erros, corroborados pela posterior devolução ao depositante, não podem ser classificados como receitas. Mas esta, como visto, não é a situação presente nestes autos. Havia obrigação a ser adimplida pela Petrobrás, correspondente a um direito da recorrente que foi liquidado com os pagamentos realizados em razão da ordem arbitral.

Inadmissíveis, assim, os *lançamentos a débito, a título de estornos, nas contas contábeis “6.9.91.50.03 – VENDAS – ENERGIA ELÉTRICA – CAPACIDADE – Consórcio Macaé Merchant – Outras Receitas”, no valor de R\$ 55.879.951,59 (fl. 1012), e “6.9.91.50.04 – VENDAS – ENERGIA ELÉTRICA – CAPACIDADE – Distribuição de Capacidade”, no valor de R\$ 543.030.498,09 (fl. 1013), promovidos em 31/12/2005.*

A recorrente ainda aduz que não houve prejuízo ao Fisco, vez que se verificou a dedução da correspondente despesa pela outra contratante, e anexa *os documentos que comprovam que a Petrobrás manteve tais valores em suas demonstrações como “Valores em litígio” (Doc. 02)*. Este aspecto, porém, em nada altera a incidência sobre o lucro auferido pela atuada. Apenas indica que a Petrobrás também errou ao deixar de reconhecer estas despesas, e eventualmente, além de favorecer seus investidores, promoveu recolhimento de tributos indevidamente.

Invoca, também, o disposto no art. 269, §2º do RIR/99 como fundamento para o estorno que se prestou à *adequação dos seus registros contábeis à realidade fática*. Diz o referido artigo:

Art. 269. A escrituração será completa, em idioma e moeda corrente nacionais, em forma mercantil, com individuação e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 2º).

§ 1º É permitido o uso de código de números ou de abreviaturas, desde que estes constem de livro próprio, revestido das formalidades estabelecidas em lei (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 2º, § 1º).

§ 2º Os erros cometidos serão corrigidos por meio de lançamento de estorno, transferência ou complementação (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 2º, § 2º). (negrejou-se)

Como visto, não houve qualquer erro no reconhecimento das receitas segundo o regime de competência. A obrigação contratual da Petrobrás foi afirmada pelo Tribunal Arbitral e nenhum outro ato, judicial, arbitral ou extra-judicial, promoveu sua desconstituição até o encerramento do ano-calendário 2005. Em verdade, os registros contábeis que se sobrepõem à realidade dos fatos são os estornos escriturados em 31/12/2005.

Aliás, não é demais observar que se o entendimento da recorrente acerca da aplicação do art. 409 do RIR/99 tivesse sido, efetivamente, cogitado no momento na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, ele jamais ensinaria os estornos acima mencionados, e conseqüente redução do lucro contábil, mas apenas a exclusão dos supostos resultados diferidos para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a teor do art. 407, §2º do RIR/99, antes transcrito. E, caso este seja um dos aspectos formais que a recorrente implicitamente diz não ter sido aventado pela autoridade fiscal ao questionar a aplicação daquele dispositivo, a abordagem até aqui apresentada revela a total desnecessidade desta acusação, na medida em que validamente afastada qualquer possibilidade de aplicação daquele dispositivo.

De toda sorte, como a recorrente pretende justificar estes estornos em razão da *retroação dos efeitos da rescisão* contratual posteriormente verificada, embora em tese já se possa afirmar inadmissível esta interferência direta de fatos futuros na realidade presente no momento de ocorrência do fato gerador, cabe esclarecer em qual contexto estes fatos futuros se verificaram.

A autoridade fiscal diz que em 01/02/2006, *diante da possibilidade de uma sentença final com conseqüências imprevisíveis para as partes litigantes*, elas firmaram um *Memorando de Entendimento* formalizando a *proposta de venda para Petrobrás da totalidade das quotas representativas do capital social da El Paso Rio Claro Ltda* (autuada) e da *El Paso Rio Grande Ltda*, no valor de US\$ 357,5 milhões. Da tradução juramentada do referido documento, juntada às fls. 249/268, extrai-se:

Este Memorando de Entendimento (este “ME”) estabelece nosso entendimento mútuo sobre a proposta de venda para a Petrobrás (a “Transação”), sujeita acordo final [...] de toda a participação societária da [...] (em conjunto, “El Paso”) na El Paso Rio Claro Ltda (“Rio Claro”) e na El Paso Rio Grande Ltda (“Rio Grande”);
[...]

[...]

O preço de compra para a aquisição somente em dinheiro será de US\$ 357.500.000,00 [...]

[...]

Na conclusão da Transação, as partes entregarão (e tomarão providências para que a Rio Claro entregue) uma instrução conjunta irrevogável para o Banco Itaú SA liberar a Petrobras de todos os fundos depositados pela Petrobrás junto ao Banco Itaú SA, como se segue e os juros que foram nele acumulados (os “Depósitos”): (i) em 11 de novembro de 2005, uma quantia equivalente a R\$ 424.738.947,24 [...], e (ii) em 27 de janeiro de 2006, uma quantia equivalente a R\$ 94.285.394,08 [...]. Em relação a isto, a Petrobrás, como beneficiária dos mesmos, irá liberar para o Banco Itaú SA ou El Paso as cartas de garantia fornecidas pelo Banco Itaú SA, na condição de avalista. A El Paso deve obter junto ao Banco Itaú SA a aprovação da forma da instrução irrevogável conjunta acima mencionada antes da conclusão da Transação.

A conclusão da transação estará sujeita a uma série de condições, incluindo o seguinte:

[...]

(iii) as obrigações das Partes e de suas afiliadas nos termos do (a) Contrato de Formação de Consórcio datado de 20 de abril de 2001 entre a Rio Claro, a Rio Grande, a Cayger II e a Petrobrás, conforme alterações, (b) o Contrato Original de Participação entre as Partes ou suas afiliadas, [...], e (c) quaisquer documentos celebrados no âmbito de ou em conexão com o Contrato de Formação de Consórcio, [...] (em conjunto, os “Documentos de Transação”), são extintas e as Partes são liberadas de quaisquer obrigações em vigência a partir da data de conclusão da Transação;

[...]

(vi) na conclusão da Transação, todos os procedimentos pendentes de medida cautelar perante a justiça brasileira iniciados pela Petrobrás em 26 de janeiro de 2005 (“Procedimentos da Justiça Brasileira”) e todos os procedimentos de arbitragem pendentes da UNCITRAL/AAA entre a Petrobrás como demandante e a Rio Claro, Rio Grande e algumas de suas afiliadas como reclamados (“Procedimento de Arbitragem”) serão dispensados com prejuízo.

Após a conclusão da Transação, cada uma das Partes, em seu próprio nome e de suas afiliadas, irá liberar a outra Parte e suas afiliadas de quaisquer reivindicações ou obrigações decorrentes do Projeto e nenhum dos Documentos da Transação (que terão a vigência rescindida a partir da conclusão da Transação) ou, de outro modo, originado por qualquer motivo, exceto em relação a violações de suas representações, garantias e acordos destes Contratos Definitivos que expressamente perdurarão após a conclusão.

As partes reconhecem e concordam que os termos e condições acima não cobrem todos os assuntos que serão abordados nos Contratos Definitivos.

[...]

As Partes acordam, pelo presente e durante a vigência do presente Memorando de Entendimento, em suspender todos os Processos da Justiça Brasileira e todos os Processos de Arbitragem. As Partes concordam em submeter ao Tribunal Arbitral e ao Tribunal Brasileiro um pedido conjunto que nenhuma outra ação será tomada durante este período temporal em relação ao Procedimento de Arbitragem e aos Processos Judiciais Brasileiros respectivamente [...]. As Partes concordam que, com relação aos Procedimentos de Arbitragem e aos Procedimentos Judiciais Brasileiros, os prazos de prescrição aplicáveis e todas as defesas de qualquer natureza com base na oportunidade da ação devem ser suspensos, [...]. Não obstante qualquer disposição em contrário, as partes acordam que a concessão de medidas temporárias emitidas pelo Tribunal de Arbitragem em 05 de julho de

2005 e o desempenho das partes em conformidade com elas não serão suspensas.
(negrejou-se)

Embora referido documento estabelecesse que as obrigações das partes seriam extintas a partir da data de conclusão da “Transação”, e expressamente negasse a suspensão da decisão arbitral de 05/07/2005 e do *desempenho das partes em conformidade com ela*, foi acordado que a autuada entregaria uma instrução conjunta irrevogável para o Banco Itaú S/A *liberar a Petrobras de todos os fundos depositados pela Petrobrás junto ao Banco Itaú SA*, citando expressamente os depósitos decorrentes da decisão arbitral de 05/07/2005. Ainda, firmou-se que a Petrobrás, *como beneficiária dos mesmos*, iria *liberar para o Banco Itaú SA ou El Paso as cartas de garantia fornecidas pelo Banco Itaú SA, na condição de avalista*.

Ocorre que a redação deste trecho do acordo não permite compreender o que foi estabelecido. Por que a Petrobrás seria liberada “de” todos os fundos depositados “pela” Petrobrás? Os “mesmos” do qual a Petrobrás seria beneficiária seriam os depósitos? Em caso positivo, por que a Petrobrás seria beneficiária deles?

A tradução juramentada da instrução conjunta dirigida ao Banco Itaú BBA S/A (fls. 670/681) auxilia na compreensão do texto antes reproduzido. Consta ali que, como não poderia deixar de ser, foi firmado um Contrato de Prestação de Fiança entre a instituição financeira e El Paso Rio Claro Ltda, bem como há registro de Cessão de Certificado de Depósito pela El Paso Rio Claro Ltda ao Banco Itaú BBA S/A. Atendendo à instrução das empresas El Paso e Petrobrás, o banco não só cancelou e rescindiu as cartas de fiança, como também: 1) rescindiu os acordos de garantia firmados com a El Paso Rio Claro Ltda; 2) rescindiu procurações concedidas pela El Paso ao Itaú BBA; e 3) rescindiu e cancelou as notas promissórias relacionadas ao acordo de garantia. De outro lado, as empresas El Paso rescindiriam e cancelaram as Cessões de Certificado de Depósito, estabelecendo a instrução, ao final, que:

EPRC, Rio Grande, Cayger II, Petrobrás e Itaú BBA (com relação ao Itaú BBA, somente a respeito dos direitos do Itaú BBA e sujeito ao recebimento pelo Banco Itaú BBA – Agência Nassau de uma cópia assinada no Aviso, Liberação e Reconhecimento no modelo em anexo como Anexo A) concordam pelo presente que a EPRC está livre para dispor dos fundos em Depósitos a Prazos Fixos de nº. AGE 101893 e AGE 1 12533 (os “Depósitos a Prazo Fixo da EPRC”), sujeito aos custos de violação devidos à Itaú BBA, como desejar, inclusive o fato de que a EPRC poderá deixar tais recursos nos Depósitos a Prazo Fixo; sempre desde que nada nesta Liberação, Reconhecimento e Instrução conjunta liberará a EPRC de qualquer obrigação que possa ter perante a Petrobrás segundo o Acordo de Liquidação datado de [em branco] de 2006 celebrado entre a among EPRC, Rio Grande, Cayger III, El Paso Corporation e Petrobrás. O Itaú BBA reconhece pelo presente que os Depósitos a Prazo Fixo da EPRC não estão sujeitos a ônus ou limitação a favor do Itaú BBA que não as limitações aplicáveis em geral aos depósitos a prazo fixo no Itaú BBA ou instituições financeiras semelhantes.
(negrejou-se)

Como se vê, a instrução foi no sentido de rescindir as garantias prestadas pelo Banco Itaú BBA S/A à Petrobrás, o que ensejou a rescisão ou cancelamento de outros contratos firmados entre o Itaú BBA e a El Paso Rio Claro Ltda para concessão daquela garantia. Observe-se que não houve instrução para liberação dos mencionados “depósitos a prazos fixos”

junto à agência de Nassau, mas apenas o reconhecimento de que, em razão das demais rescisões e cancelamentos, eles estavam livres para disposição pela El Paso Rio Claro Ltda.

Inferre-se, daí, que a El Paso Rio Claro Ltda, ao transferir os valores depositados pela Petrobrás para conta do Itaú BBA em Nassau – conforme consta do relatório – promoveu os mencionados “Depósitos a Prazo Fixo”, objeto das “Cessões de Certificado de Depósito” vinculadas ao Contrato de Prestação de Fiança firmado com o Banco Itaú BBA S/A, para que este emitisse as Cartas de Fiança antes mencionadas. Logo, a El Paso Rio Claro Ltda constituiu uma garantia em favor do Banco Itaú BBA S/A para que este emitisse as Cartas de Fiança, de modo que os efeitos da instrução enviada àquele banco não poderiam se limitar à rescisão das cartas de fiança, estabelecendo também a rescisão de todos os atos a ela vinculados e a liberação das correspondentes garantias. Aliás, esta sim pode ser a origem do registro contábil, pela El Paso Rio Claro Ltda, dos valores recebidos na conta n. 3.1.05.99.26 “*Contas a Pagar – Outros – Arbitragem Petrobrás*”, como mencionado pela recorrente.

Diante deste contexto, e especialmente tendo em conta as demais disposições do Memorando de Entendimento antes citadas, seria possível afirmar que houve erro na sua redação ou tradução, pois ao invés de expressar que “as partes entregarão (e tomarão providências para que a Rio Claro entregue) uma instrução conjunta irrevogável para o Banco Itaú SA **liberar a Petrobras** de todos os fundos depositados pela Petrobrás junto ao Banco Itaú SA”, o correto seria “**liberar a Rio Claro** de todos os fundos depositados pela Petrobrás junto ao Banco Itaú SA”. Na seqüência, na parte em que constou que “Em relação a isto, a Petrobrás, como beneficiária **dos mesmos**, irá liberar para o Banco Itaú SA ou El Paso as cartas de garantia fornecidas pelo Banco Itaú SA, na condição de avalista”, deveria estar expresso “a Petrobrás, como beneficiária **das mesmas**”, quais sejam, **as fianças**, e não **os depósitos**.

Nota-se, porém, que a referida instrução conjunta está datada de 25/04/2006, e assim integrou o conjunto de documentos assinados na data de conclusão da operação de compra e venda de quotas (*Acordo de Liquidação, Instrução Conjunta, Alteração do Contrato Social, Acordo Fiscal, etc*), como observou a autoridade fiscal. E antes disso, em 11/03/2006, as partes *celebraram contrato definitivo relativo à operação de compra e venda da totalidade das quotas representativas do capital social da El Paso Rio Claro Ltda e da El Paso Rio Grande Ltda*. Da tradução juramentada que integra o Anexo II destes autos (digitalizado às fls. 1983/2496) destacam-se os seguintes excertos:

CONTRATO DE COMPRA DE QUOTAS com respeito às quotas na EL PASO RIO CLARO LTDA e na EL PASO RIO GRANDE LTDA.

[...]

5. AÇÃO ATÉ A CONCLUSÃO

5.1 Obrigações positivas

(a) *Sujeito às restrições e limitações da Lei Aplicável, as Vendedoras certificar-se-ão de que, a partir da data deste Contrato até a Conclusão ou a Data Limite de Finalização, o que ocorrer antes,:*

[...]

(v) *as Vendedoras solicitem ao Banco Itaú S.A. aprovação prévia do modelo de uma instrução conjunta irrevogável ao Banco Itaú S.A. para liberar o Depósito [de R\$ 519.024.341,32 que foram depositados pela Compradora no Banco Itaú S.A. de acordo com a sentença provisória emitida com respeito aos Procedimentos de*

Arbitragem, juntamente com quaisquer juros acumulados sobre tal valor] **para a Compradora** (que será no formato acordado).

[...]

6. CONCLUSÃO

6.1 Horário e local

A Conclusão ocorrerá na(s) data(s) e da maneira disposta na cláusula 6.7 (Procedimentos da Conclusão)

6.2 Ações quando da Conclusão

[...]

(b) Quando da Conclusão, a Compradora entregará às Vendedoras:

[...]

(iii) **após a liberação do Depósito, as Cartas de Garantia** [Carta de Fiança nº 00406010500200 e a Carta de Fiança nº 00406010500300, ambas emitidas pelo Banco Itaú S.A.] , e pagará a Remuneração Fixa de acordo com a cláusula 6.7 (Procedimentos da Conclusão)

[...]

(c) As Partes, atuando em cooperação, certificar-se-ão de que as seguintes coisas ocorram quando da Conclusão:

(i) as obrigações das Partes ou de suas Afiliadas sob (A) o Acordo de Formação de Consórcio datado de 20 de abril de 2001 entre a Empresa Alvo 1, a Empresa Alvo 2, a Cayger II e a Compradora, conforme alterado, (B) o APO [Acordo de Participação Original entre as Partes e algumas de suas Afiliadas datado de 20 de abril de 2002, conforme alterado, complementado e reformulado] e (C) quaisquer documentos firmados sob ou com respeito ao Acordo de Formação de Consórcio, conforme alterado e/ou o APO, conforme alterado, complementado e/ou reformulado (coletivamente, os “Documentos da Transação”) **sejam extintos com vigência a partir de 1 de dezembro de 2004 e as Partes sejam liberadas de tais obrigações com vigência a partir de tal data, de acordo com o modelo apenso a este como Anexo 4 (Modelo de Contrato de Composição);**

(ii) a Compradora, as Empresas Alvo [El Paso Rio Claro Ltda (Alvo 1) e El Paso Rio Grande Ltda (Alvo 2)], a Cayger II e a El Paso Corporation (na medida em que forem parte dos processos pertinentes) fornecerão **instruções conjuntas à justiça brasileira e ao tribunal arbitral de acordo com o contrato de composição, e cartas cujo formato está apenso a este como Anexo 4 (Modelo de Contrato de Composição) ou conforme de outra maneira acordada entre as Partes;**

(iii) entregarão e farão com que a Empresa Alvo 1 entregue uma **instrução conjunta irrevogável ao Banco Itaú S.A., no formato aprovado pelo Banco Itaú S.A. de acordo com a cláusula 5.1 (a) (v) (Obrigações Positivas) para liberar o Depósito para a Compradora, e**

(iv) **firmarão um acordo estipulando os respectivos direitos e obrigações relativos a certas questões Tributárias no formato do Anexo 8 (Modelo de Acordo Tributário).**

[...]

ANEXO 4

FORMULÁRIO DO CONTRATO DE COMPOSIÇÃO

[...]

4.1. Rescisão dos Contratos, Liberação de Fundos e Liberação das Reivindicações e Ações de Reparação

(a) Rescisão do APAR. As Partes concordam e reconhecem que a plena assinatura deste Contrato de Composição servirá para rescindir o APAR. Tal rescisão será considerada válida em 1 de dezembro de 2004, com o reconhecimento expresso de que nenhuma quantia é devida para qualquer período anterior ou posterior àquela data. As Partes acordam ainda que tal rescisão não provocará quaisquer direitos adicionais, obrigações ou recursos de acordo com os termos de qualquer dos Contratos.

(b) Rescisão do CFA. [idem anterior]

(c) Liberação dos Fundos. Os fundos pagos pela Petrobrás totalizando R\$ 519.024.341,20, mais os juros acumulados, para as Empresas Alvo e Cayger em 11 de novembro de 2005 e 27 de janeiro de 2006, atualmente mantidos pelo Banco Itaú, serão devolvidos para a Petrobrás. Isto ocorrerá conforme os procedimentos estabelecidos no QPA, especificamente as Seções 5.1 (a) (v) e 6.2 (c) (iii)

[...]

(APÊNDICE A)

Instruções para o Tribunal

[...]

Temos a satisfação de informar ao Tribunal que, de conformidade com os artigos 840 – 850 do Código Civil Brasileiro, as Partes chegaram agora a um acordo sobre a completa e definitiva composição da supra referenciada arbitragem, e assinaram contratos para dar efeito ao mesmo. Este contrato servirá para rescindir o APAR e o CFA com validade na data de 1º de dezembro de 2004.

[...]

(APÊNDICE B)

[...]

SENTENÇA DE ANUÊNCIA ACORDADA

[...] O Tribunal foi informado de que as partes da arbitragem em epígrafe chegaram a uma composição mutuamente aceitável a qual, de conformidade com os artigos 840 – 850 do Código Civil Brasileiro, soluciona todas as reivindicações sob controvérsia na arbitragem e rescinde o Contrato de Participação Aditado e Reafirmado e o Contrato de Formação de Consórcio (conforme aditado) com validade na data de 1º de dezembro de 2004 com expresso reconhecimento de que não são devidas quaisquer verbas por quaisquer períodos anteriores ou posteriores àquela data. Portanto, o Tribunal profere a seguinte sentença:

[...]

4. Os recursos financeiros que foram depositados em caução pela Petrobrás em 11 de novembro de 2005 e em 27 de janeiro de 2006, em cumprimento da Sentença Arbitral Provisória e totalizando R\$ 519.024.341,20 (...) mais os juros acrescidos se ordena que sejam restituídos para a Petrobrás.

[...]

(APÊNDICE C)

Instruções para o Tribunal Brasileiro

[...]

EL PASO RIO CLARO LTDA., EL PASO RIO GRANDE LTDA., e PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS nos autos da apelação cível nº 39103/2005, na qual figuram, reciprocamente, como apelantes e apeladas, vêm, por seus advogados abaixo assinados, informar a V. Exa. que as partes celebraram transação para por fim ao processo, nos termos dos arts. 840 e segs. do Código Civil, conforme acordo anexo.

[...]

3. As partes postulam, assim, a homologação da transação, com a conseqüente extinção do processo, com julgamento do mérito, nos termos do art. 269, III do Código de Processo Civil.

[...]

Nos termos deste acordo, a Petrobrás e a antiga controladora da autuada estipularam não só a aquisição das quotas da autuada pela Petrobrás, mas também a rescisão do Consórcio Macaé Merchant com efeitos retroativos a 01/12/2004. As partes, portanto, alteraram a deliberação inicial, constante do Memorando de Entendimentos, que embora com redação obscura quanto ao destino dos depósitos promovidos junto ao Banco Itaú S/A, expressamente firmou a extinção das obrigações das partes a partir da data de conclusão da “Transação”, e negou a suspensão da decisão arbitral de 05/07/2005 e o desempenho das partes em conformidade com ela.

Conseqüência deste novo acordo seria a devolução, ou restituição, à adquirente dos fundos pagos pela Petrobrás totalizando R\$ 519.024.341,20, mais os juros acumulados, para as Empresas Alvo e Cayger em 11 de novembro de 2005 e 27 de janeiro de 2006, atualmente mantidos pelo Banco Itaú, nos termos do item 4.1 (c) do Anexo 4 (Formulário do Contrato de Composição) ao referido contrato.

Releva destacar a falta de uniformidade conceitual na abordagem dos depósitos bancários promovidos pela Petrobrás. Nos itens 5.1 (v) e 6.2 (b) (iii) do Contrato, ao fixar as obrigações positivas e ações das Vendedoras, o contrato fala em “liberação” dos depósitos em favor da Compradora, inclusive como condição para devolução das Cartas de Fiança pela Compradora às Vendedoras. Mais à frente, ao fixar o modelo de Sentença de Anuência Acordada a ser apresentada ao Tribunal Arbitral, os valores são tratados como “depósitos em caução”, ordenando-se a sua “restituição” à Petrobrás. Por fim, no Formulário do Contrato de Composição, os valores são tratados como “pagamentos”, sujeitos à “devolução” à Petrobrás.

De toda sorte, o fato é que frente à instrução conjunta dirigida ao Banco Itaú BBA S/A, aquela entidade rescindiu as Cartas de Fiança antes mencionadas, bem como liberou a El Paso Rio Claro Ltda das garantias oferecidas para sua emissão, passando ela a estar livre para dispor dos fundos depositados junto à agência do Banco, em Nassau. Nenhum ato de liberação dos depósitos foi promovidos em favor da Petrobrás simplesmente porque os valores não se caracterizavam como caução, e sim pagamentos à El Paso Rio Claro Ltda. Assim, a devolução acordada entre as partes somente poderia decorrer de ato de disponibilidade da El Paso Rio Claro Ltda em favor da Petrobrás.

Estas evidências reforçam a conclusão, já exteriorizada neste voto, de que os valores depositados pela Petrobrás junto ao Banco Itaú BBA S/A representaram efetivos pagamentos, dos quais a El Paso Rio Claro Ltda dispôs para promover depósitos a prazo fixo

junto à agência do referido Banco em Nassau, cedendo-os como garantia dos Contratos de Prestação de Fiança firmados entre a autuada e o Itaú BBA.

De outro lado, confirmam a alegação da recorrente de que o Consórcio Macaé Merchant foi rescindido a partir de dezembro de 2004. E, quanto a este aspecto, a autoridade fiscal inicialmente anotou que a decisão de homologação pelo Tribunal Arbitral extinguiu as reclamações da Petrobrás *sem julgamento do mérito*, de modo que *não há decisão arbitral que tenha reconhecido a invalidade da exigência das contribuições de contingência devidas pela Petrobrás ou que tenha declarado que não houve o auferimento dessas receitas por parte do contribuinte*. Destacou, ainda, que *as partes acordaram que a transação celebrada não pode ser interpretada, direta ou indiretamente, como confissão de responsabilidade*.

Mais à frente, tratando especificamente do *Acordo de Liquidação*, a autoridade fiscal apresentou vários questionamentos aos procedimentos adotados pela contribuinte, dentre eles quais as motivações das contratantes em promover um distrato retroativo frente à sentença final parcial que reconheceu a validade dos contratos em debate. Abordando os temas questionados, discordou da eficácia retroativa do distrato, com base em doutrina, e disse que a interpretação extensiva adotada pela contribuinte resultou em prejuízo à União, em que pese os arts. 843 e 844 do Código Civil determinem a interpretação restritiva da transação.

Acrescentou que o reconhecimento de receitas é um dever legal e que os contribuintes não podem sobre ele dispor, voltando no tempo para deixar de apurar e pagar tributos devidos, *desconstituindo relações jurídicas relativas a obrigações tributárias principais surgidas por meio da materialização de fatos geradores previstos em lei*. Classificou a conduta da contribuinte de *ilícita danosa*.

Observou também que seriam falsas as informações prestadas pela contribuinte, no sentido de que os depósitos promovidos pela Petrobrás seriam em garantia e não estariam relacionados com as receitas em debate. E afirmou que a interessada assim se manifestou *com o propósito final de justificar os estornos de receitas*, inclusive influenciando o texto da Sentença Consensual Arbitral, que tratou os valores, também, como depósitos em garantia. Aduziu que era desnecessária determinação de reembolso, na medida em que a Petrobrás, como controladora da contribuinte, *possuía poderes para decidir sobre a destinação desses valores*.

Recorde-se, porém, que a sentença final parcial proferida pelo Tribunal Arbitral em 21/11/2005 não apreciou as alegações da Petrobrás acerca de *onerosidade excessiva e vantagem extrema*, reconheceu que o contrato enquadrava-se no âmbito do art. 478 do Código Civil Brasileiro e que os eventos que formavam a base do pleito da Petrobrás *foram extraordinários e excessivos*. Por sua vez, cabe novamente transcrever o que diz referido dispositivo:

Art. 478. Nos contratos de execução continuada ou diferida, se a prestação de uma das partes se tornar excessivamente onerosa, com extrema vantagem para a outra, em virtude de acontecimentos extraordinários e imprevisíveis, poderá o devedor pedir a resolução do contrato. Os efeitos da sentença que a decretar retroagirão à data da citação.

Diante deste contexto, o Tribunal Arbitral apenas não decidiu acerca da resolução do contrato porque necessitava de perícia para definir *se a prestação de uma das partes se tornara excessivamente onerosa*. Chegou até a reconhecer a ocorrência de *acontecimentos extraordinários e imprevisíveis*, mas postergou sua decisão, e possivelmente por esta razão também indeferiu os pleitos de restituição da Petrobrás, com base em enriquecimento sem causa, fundado nos arts. 884 e 885 do RIR/99.

Logo, existia a possibilidade de a sentença final arbitral dar razão à Petrobrás, e declarar a resolução do contrato desde a *data da citação*, a qual poderia ser definida como um momento próximo ao início de 2005, quando a Petrobrás começou a questionar judicialmente os valores pagos. Sob esta ótica, é possível vislumbrar uma motivação para que as contratantes entrassem em acordo para por fim ao litígio, ainda que com prejuízo ao Grupo El Paso, até então beneficiado com as decisões proferidas pelo Tribunal Arbitral.

A recorrente também aponta como motivação o fato de que *a Petrobrás permanecia em disputa com outros consorciados para revisão contratual nos mesmos termos daquela pretendida em face do grupo El Paso*. Reporta-se aos efeitos que outra decisão poderia ter em *relação as demais lides instaladas para revisão de contratos de consórcio semelhantes*. Estes fatos, porém, não estão provados nos autos. Ao contrário, as notícias veiculadas no sítio da Petrobrás na Internet (<http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/comunicados-e-fatos-relevantes>) informam que em 24/03/2005 e 12/05/2005 a Petrobrás já havia fechado acordos para aquisição das outras duas termelétricas nas quais teria parceria semelhante àquela aqui em debate, quais sejam, MPX (Termoceaná) e SEF (Eletrobolt), respectivamente.

De toda sorte, não é possível negar os efeitos retroativos do distrato frente ao texto do art. 478 do Código Civil, que autoriza efeitos retroativos à sentença que defere o pedido de resolução do contrato. Certamente a regra aplicável aos efeitos do distrato é aquela expressa nas lições de Caio Mario da Silva Pereira, citadas pela autoridade lançadora: “O distrato produz efeitos normalmente *ex nunc*, isto é, a partir do momento em que se ajusta, não retroagindo para alcançar as consequências pretéritas, que são respeitadas” (*in* Instituições de direito civil, v. 3, 12.ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 152). Todavia, há uma anormalidade no caso presente, qual seja, o litígio estabelecido entre as partes desde o início de 2005, acerca da *onerosidade excessiva* das prestações.

Não tem razão a recorrente quando defende o legítimo direito das partes de transacionar sobre a rescisão do contrato, obrigando-se e desobrigando-se a qualquer tempo, porque há relações decorrentes e interesses de terceiros que podem ser afetados, além da possibilidade de estas definições se prestarem como veículo de fraude. Mas, no presente caso, há evidências suficientes de que a retroatividade estabelecida pelas partes está relacionada com o momento no qual a Petrobrás iniciou os questionamentos acerca da validade do acordo antes firmado.

E, em tais condições, embora as partes não possam *voltar* no tempo para *desfazer* os efeitos dos atos praticados, elas podem revertê-los por meio de restituição dos valores pagos e cancelamento das receitas reconhecidas em período de apuração anterior. Como dito, havia uma realidade ao final do período de apuração do IRPJ e da CSLL em 31/12/2005, determinante da incidência destes tributos. Mas posteriormente, com a prática de um ato jurídico ao qual a lei permite efeitos retroativos, a escrituração da contribuinte deve refletir esta ocorrência, mediante registro do cancelamento das receitas antes escrituradas, em

contrapartida à insubsistência ativa resultante da devolução dos depósitos bancários à Petrobrás.

A obrigação tributária decorrente do fato gerador ocorrido em 31/12/2005 não é afetada pela rescisão. Mas os efeitos retroativos desta serão reconhecidos na data do acordo, repercutindo no lucro tributável daquele período, qual seja, o ano-calendário 2006. Descabe o estorno das receitas em 31/12/2005 porque não havia erro naquele momento. Mas há alterações posteriores das relações jurídicas estabelecidas entre a Petrobrás e a autuada que devem ser reconhecidas contabilmente, na forma antes exposta.

Registre-se que é imprópria a alegação da recorrente de que não se verificaram os atos e fatos alegados para 2005, ante a suspensão *em razão da pendência de solução definitiva da lide relativa à exigibilidade da contribuição de contingência*. A abordagem antes exposta evidenciou que nenhum ato judicial ou arbitral suspendeu a eficácia do Consórcio Macaé *Merchant*. Ao contrário, as sentenças arbitrais reconheceram a validade do contrato e determinaram o pagamento dos valores em razão dele devidos.

A recorrente opõe-se às objeções fiscais de que ela e a Petrobrás *não teriam acordado sobre direito patrimonial, mas sim sobre o reconhecimento de receitas*. E, neste ponto, tem razão a autuada, porque é inegável o *propósito econômico, negocial e estratégico claros e evidentes para ambas as partes*, àquela época independentes. O Fisco pode questionar o procedimento da contribuinte para reverter o reconhecimento das receitas vinculadas ao contrato rescindido, mas não opor-se àquela deliberação com efeitos retroativos.

Também não prospera a interpretação fiscal acerca dos arts. 843 e 844 do Código Civil, porque somente se poderia falar em prejuízo do Fisco se as partes não tivessem propósito negocial para promover a transação, como restou evidenciado. Não se trata, porém, de o Fisco ser um dos “*terceiros*” *externos ao vínculo obrigacional* como dito pela recorrente, mas sim de as partes terem promovido um negócio legítimo, com efeitos retroativos em razão do litígio que já vinha se desenrolando entre elas.

Quanto à *suposta ausência de decisão judicial autorizando o estorno de receitas*, invocada pelas autoridades fiscal e julgadora para se oporem à prática da recorrente, restou patente, pela abordagem inicial deste voto, que nada autorizava o estorno procedido pela recorrente em 31/12/2005. É certa, sim, a existência de *uma decisão final homologatória de acordo no qual as partes (i) reconhecem a inexigibilidade de determinados valores e (ii) renunciam ao direito de litigar para perseguir seus direitos em relação a esses valores*, a qual *põe fim à questão com análise de mérito*. Mas isto depois de encerrado o período de apuração do IRPJ e da CSLL referente ao ano-calendário 2005. Apesar de *elas corroborarem os efeitos retroativos da rescisão contratual de forma definitiva*, seu reconhecimento somente seria possível em 2006. Desnecessário, portanto, debater se as sentenças homologatórias ensejaram a extinção dos processos cautelar e arbitral com julgamento do mérito. O vício que subsiste é a invocação dos efeitos retroativos de um acordo entre as partes para justificar uma exclusão contábil e fiscal em momento no qual este acordo ainda não existia.

Logo, tem razão a contribuinte quando diz que, sendo inexigíveis, os valores recebidos não podem ser qualificados como receitas. Mas como a inexigibilidade, ou melhor, o acordo que determinou sua devolução, somente se verificou em 2006, é neste momento que os efeitos contábeis devem ser revertidos. De fato, tal situação é totalmente distinta do perdão de dívida mencionado na decisão recorrida, mas não há dúvida que houve um *cancelamento de*

acordo, ou seja, uma *venda cancelada*, por meio de acordo entre as partes em 2006, jamais podendo justificar o estorno em 31/12/2005.

A recorrente, ao final, nega a existência de fraude, em razão de todos os argumentos até aqui expostos, reputando necessária a análise dos *atos praticados pela Recorrente em vista de sua motivação negocial e comercial que jamais poderia ter sido confundida com intuito de reduzir a carga tributária*. E, de fato, não há dúvida quanto à motivação negocial e comercial dos atos praticados fora do âmbito tributário. Houve um contrato de consórcio que se tornou oneroso para a Petrobrás, e as discussões acerca do pagamento das contribuições de contingência acabou ensejando um acordo com efeitos retroativos.

Contudo, a recorrente alega que o estorno de receitas foi promovido em 10/02/2006, depois de firmado o *Memorando de Entendimentos em 01.02.2006*, ao passo que a autoridade fiscal provou os lançamentos promovidos com data de 31/12/2005. Como já extensamente exposto, a contribuinte reduziu o lucro líquido do ano-calendário 2005, e ainda que assim tenha procedido depois do referido acordo, o fato é que afirmou contabilmente que as receitas deveriam ser estornadas em 31/12/2005, quando o acordo ainda não existia.

Para justificar esta conduta, aduz que o reconhecimento destes valores havia sido diferido, e por esta razão afirma que *cerne da questão relativa ao enquadramento da suposta fraude seria o tratamento conferido pela Recorrente ao depósito realizado pela Petrobrás em conta-bancária de sua titularidade*, bastando a análise da *característica conferida pela Recorrente ao depósito realizado pela Petrobrás em razão da decisão interlocutória no processo arbitral para evidenciar que a conduta por ela adotada se revela coerente com a sua interpretação do direito, inexistindo qualquer intuito de fraude*.

Como restou consolidado neste voto, não houve depósito em caução, e a única garantia efetivamente formalizada ao longo do litígio formado em torno das contribuições de contingência foi aquela prestada pela autuada para passar a dispor dos recursos financeiros decorrentes dos pagamentos efetivados pela Petrobrás. Além disso, não havia justificativa legal para o alegado diferimento dos resultados desta contratação, e sua conseqüente exclusão do lucro tributável, e quanto menos para o estorno contábil das receitas em 31/12/2005

Aduz a recorrente que caso outra interpretação venha a ser adotada quanto à natureza dos depósitos, o certo é que *não há que se falar em fraude, mas erro de direito ou erro na interpretação da lei tributária*. Diz que o fato de ser *grande empresa, que atua em ramo de alta sofisticação comercial e financeira*, como dito pela autoridade julgadora, somente reforça a conclusão naquele sentido. E assevera estar se tratando aqui de *questão ímpar, única e de difícil compreensão*, como inclusive reconhecido em outra passagem da decisão recorrida.

Todavia, frente a todo o exposto, é possível concluir que não houve mero erro de direito, mas sim a intenção deliberada de não recolher os tributos que se tornaram devidos com os pagamentos promovidos pela Petrobrás em 2005. A recorrente pleiteou como medida de urgência, junto ao Tribunal Arbitral, o pagamento dos valores que lhe eram devidos pela Petrobrás, para poder fazer frente às demais dívidas que tinha a pagar. Obteve esta disponibilidade, mas teve que arcar não só com o ônus de prestar uma garantia para o caso de eventual restituição daqueles valores, como também com os efeitos de uma significativa base tributável pelo IRPJ e pela CSLL.

Além disso, ao acordar a rescisão do contrato com efeitos retroativos, restou evidente que aquela base tributável em 31/12/2005 era transitória, e ensejaria uma redução do lucro contábil de magnitude equivalente em 2006, com conseqüente prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de demorada recuperação. Daí a solução mais prática e interessante para as partes: estornar as receitas em 31/12/2005 e deixar de pagar os tributos devidos naquele momento. E, além disso, apurar prejuízos fiscais e bases negativas em 31/12/2005, transformando as antecipações até ali verificadas em indébito passível de utilização imediata, e inclusive já partilhado entre os litigantes do acordo de venda das quotas da autuada para a Petrobrás, como bem observado pela autoridade fiscal.

Ressalte-se que não houve diferimento da renda, e que a redução da base tributável foi promovida mediante estorno contábil das receitas datado de 31/12/2005, muito embora o acordo com efeitos retroativos tenha sido assinado apenas em 2006. Impróprio, assim, limitar a questão à *divergência jurídica* quanto ao tratamento dado ao depósito realizado pela Petrobrás. É irrelevante o fato de a contribuinte ter atendido *prontamente às intimações para apresentação de documentos relacionados ao depósito garantia*, porque a fraude não depende da fabricação de *documentos para apresentar aos agentes fiscais*, bastando a intenção de deixar de recolher tributo para caracterizá-la.

Ainda que nem todas as acusações fiscais prosperem, e seja inquestionável a eficácia retroativa do acordo firmado entre as partes então litigantes, a conduta de alterar a escrituração contábil em razão de evento futuro, de modo a evitar o pagamento de tributos sobre o resultado influenciado por receitas que se soube passíveis de reversão, é suficiente para sustentar a imputação de fraude.

Por fim, anote-se que a recorrente alega terem sido homologadas compensações com o saldo negativo de CSLL também apurado no ano-calendário 2005, possivelmente em razão de o extrato de PER/DCOMP apresentadas pelo sujeito passivo, juntado à impugnação (fls. 3150/3151) assim indicar relativamente a algumas declarações apresentadas ao longo de 2008. A informação contida no rodapé do extrato indica que ele teria sido emitido em 01/09/2010, ao passo que o despacho decisório de não homologação das compensações com o saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 2005, proferido nos autos do processo administrativo nº 15374.964184/2009-11, foi exarado em 19/10/2011 e cientificado à contribuinte em 29/11/2011.

Assim, ainda que inicialmente os sistemas informatizados da Receita Federal não tenham identificado indícios de erros na apuração do saldo negativo de CSLL informado nas DCOMP, e apontado as compensações como regulares, o procedimento fiscal realizado posteriormente validamente desfez os efeitos extintivos da compensação antes do prazo de 5 (cinco) anos previsto no art. 74, §5º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003. Ressalte-se, ainda, que a contribuinte não provou a existência de qualquer ato expresso de homologação daquelas compensações.

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Processo nº 10725.900463/2010-31
Acórdão nº **1101-000.938**

S1-C1T1
Fl. 54

CÓPIA

Processo nº 10725.900463/2010-31
Acórdão nº **1101-000.938**

S1-C1T1
Fl. 55

CÓPIA