



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

Processo nº 10730.001864/2007-32
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-00.666 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de agosto de 2011
Matéria IRPJ E OUTROS - AÇÃO FISCAL - OMISSÃO DE RECEITAS.
Recorrente MARINE PRODUCTION SYSTEMS DO BRASIL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

OMISSÃO DE RECEITAS – PRESUNÇÃO SIMPLES. A presunção simples é admitida para a exigência de tributos federais desde que seja feita a prova com indícios convergentes. A substituição do comprador dos produtos, por si só, não comprova que os produtos foram entregues ao adquirente original.

GLOSA DE DESPESA E IRRF POR PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO – Comprovando a empresa que os pagamentos foram feitos a empregados por remuneração por serviços prestados e a retenção do IRRF quando devido, descabe a glosa como despesa e a exigência de IRRF.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, superar as preliminares e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário, para cancelar as parcelas remanescentes da exigência, objeto do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

MARINE PRODUCTION SYSTEMS DO BRASIL LTDA, , com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF), recorre a este Conselho contra a decisão proferida em primeira instância, que julgou procedente em parte a exigência, pleiteando sua reforma.

Em razão de sua pertinência, transcrevo o relatório da decisão recorrida, prolatada pela 7ª. Turma da DRJ no Rio de Janeiro I - RJ (*verbis*):

Trata-se do lançamento de ofício de fls. 05/20, com ciência em 16/03/2007, através do qual é exigido da interessada o Imposto de Renda - IRPJ, no valor de R\$ 15.332.432,40, com juros de mora e multa de ofício de 75%, relativo ao ano-calendário de 2002.

Com base no Termo de Constatação Fiscal, foram apuradas as seguintes infrações:

a. Omissão de Receitas — Receitas não declaradas

A omissão de declaração de Receita foi originada devido à falta de emissão de notas fiscais de venda, relativas aos produtos denominados UMBILICAIS, fabricados pela autuada, em cumprimento ao Subcontrato de Fornecimento de Cabos Umbilicais em Termos de "chaves de mão" (Turkney) assinado com a empresa HALLIBURTON Produtos Limitada em 20/03/2001. A base de cálculo desta autuação é de R\$ 61.137.292,23, correspondente ao montante de pagamentos recebidos nos anos-calendário de 2001 e 2002.

A autuada foi construindo os Umbilicais durante o período de março/2001 a dezembro/2002, com recebimentos de recursos financeiros, em pagamentos progressivos, das etapas cumpridas de produção, que foram contabilizados na conta Receitas Diferidas, em virtude da prerrogativa legal de tributação dos impostos federais quando do término do Subcontrato de Fornecimento de Cabos Umbilicais.

Em 23/12/2002, foi celebrado uma Alteração Contratual de Aditamento ao Subcontrato de Fornecimento de Umbilicais, passando a constar como contratante a empresa estrangeira denominada KBR Kellogg Brown & Root, Inc. com a saída da contratante original Halliburton. No mesmo dia 23/12/2002, a autuada transferiu, através de lançamento contábil, o valor total dos adiantamentos recebidos (contabilizados na conta de Receitas Diferidas) para a conta contábil denominada Contas a Pagar constante do Passivo Circulante da empresa, sem efetuar as emissões de Notas Fiscais de Vendas dos Produtos — Umbilicais, evitando a tributação dos impostos federais.

Ficou constatado que a empresa KBR (Kellogg Brow & Root), a partir de novembro/2002, começou a transferir recursos financeiros para a autuada, em pagamento para fabricação de novos Umbilicais, já ocorrendo a tributação desde então, com a efetiva entrega dos produtos com emissão de Notas Fiscais.

Ficou também constatado que a empresa KBR efetuou um depósito bancário em 20 de fevereiro de 2003, no valor de R\$ 67.895.471,46, na conta corrente da autuada. No mesmo dia, a autuada usou os recursos para efetuar o pagamento a Halliburton, em quitação do valor de R\$ 76.404.060,98, referente à exigibilidade provisionada

"irregularmente" a crédito da própria Halliburton, na conta contábil denominada Contas a Pagar. Entretanto, a autuada não emitiu qualquer Nota Fiscal de Venda no valor de R\$ 67.895.471,46 e/ou qualquer outro valor aproximado, em fevereiro de 2003, que pudesse comprovar a tributação dos impostos federais relativos aos recursos recebidos entre maio/2001 a dezembro/2002 para construção dos Umbilicais.

Enquadramento Legal : art. 283 do RIR199; Regulamento do IPI — Decreto 2637, de 25/06/1998 e Lei nº 4.502/64.

b. Despesas indedutíveis — Despesas Financeiras.

A empresa não adicionou ao lucro real do ano-calendário de 2002 a parcela do seguro financeiro, no valor de R\$ 293.020,00, referente as operações de HEDGE (garantia sobre oscilações significativas de câmbio, sobre seus ativos financeiros constituídos em moeda estrangeira) para o período de 01/01/2003 a 01/04/2003 (ano-calendário seguinte).

Enquadramento Legal: art. 247 §2º, 273, 324 do RIR199.

c. Despesas não comprovadas — pagamento a beneficiário não identificado A empresa não apresentou os comprovantes que serviram de base para os lançamentos contábeis das despesas, sem identificação (nos históricos contábeis) dos reais beneficiários dos recursos financeiros aplicados, no valor de R\$ 167.679,77.

Enquadramento Legal: art. 304 do RIR/99.

d. Despesas au comprovadas — pagamentos a beneficiários identificados.

A empresa não apresentou os comprovantes que serviram de base para os lançamentos contábeis, com identificação (nos históricos contábeis) dos reais beneficiários dos recursos financeiros aplicados, no valor total de R\$ 38.953,00.

Enquadramento Legal: art. 264 do RIR199 e. Despesas não necessárias — Remessas de Recursos Financeiros ao exterior Não houve a comprovação da real necessidade operacional da remessa ao exterior para pagamento de hospedagem, no valor de R\$ 2.096,64, tratando-se de mera liberalidade da autuada.

Enquadramento Legal: 299 do RIR199

Em decorrência das infrações apuradas, foi lavrado auto de infração de CSLL, fls.

31/37, no valor de R\$ 5.521.637,25, com multa de ofício e juros de mora.

Em decorrência apenas da infração de Omissão de Receita (a), foram lavrados autos de infração de PIS (fls. 21/25), no valor de R\$ 1.008.765,32, e COFINS (fls. 26/30), no valor de R\$ 1.834.118,76, todos com multa de ofício e juros de mora.

Em decorrência da infração (c) Despesa não comprovada — beneficiário não identificado, foi lavrado auto de infração de IRRF (fls. 38/42), no valor de R\$ 59.581,63, com multa de ofício e juros de mora.

Inconformada com o lançamento, a interessada apresentou impugnação em 17/04/2007 (fl. 515/536), na qual alega:

1. A interessada requer a conexão de todos os lançamentos decorrentes do MPF nº 0710200/00179/2006, conforme preceitua o §1º, do art. 9º do Decreto nº 70.235/72.

2. Do direito — Nulidade e improcedência do Auto de Infração.

a. Omissão de declaração de receitas operacionais — falta de emissão de notas fiscais de venda de produtos.

A interessada é pessoa jurídica de direito privado, regularmente constituída, cujo objetivo social 6, dentre outros, a fabricação e comercialização de umbilicais, e foi contratada pela empresa Halliburton Produtos LTDA, em 20 de março de 2001, para fornecer umbilicais.

Considerando o porte do umbilical, durante o período compreendido entre março de 2001 e dezembro de 2002, tal produto estava em pleno processo fabril. Por conta disso, neste lapso de tempo, a interessada recebeu diversos adiantamentos de valores do subcontratante e, com base na legislação pertinente, escriturou ditos numéricos na conta "receitas diferidas".

Trata-se de um pacto atípico (artigo 425 do Código Civil), não formal, de duração ou execução continuada, porque o tempo constitui elemento substancial de determinação.

No contrato de fornecimento, ao tempo de sua celebração, o acordo entre as partes não necessita preencher todos os seus requisitos, pois, em muitos casos, somente com a superveniência da realização da prestação é que saber-se-á realmente o seu montante, as condições de sua entrega e seu preço, não podendo ser comparado a um contrato de "compra e venda".

Dai o adiantamento de "recursos financeiros, em pagamentos progressivos, das etapas cumpridas de produção" e da escrituração em receitas diferidas.

Em 23 de dezembro de 2002, o subcontrato de fornecimento de umbilicais sofreu uma alteração, sendo uma modalidade de transmissão de obrigação por cessão, qual seja, a cessão da posição contratual ou cessão de contrato ou alienação de contrato.

Constitui este tipo de transmissão obrigacional o meio dirigido à circulação da relação contratual, isto é, a transferência ex negotio por uma das partes contratuais (CEDENTE—Halliburton), com ou sem consentimento do outro contraente (CESSIONÁRIO — a interessada), para um terceiro (CESSIONARIO — KBR Kellog Brown & Root Inc), do complexo de posições ativas e passivas criadas por um contrato. Opera-se, assim, o ingresso negocial de um terceiro na posição de parte contratual do cedente, isto é, na titularidade, antes encabeçada neste, da relação contratual.

E esta modalidade de transmissão obrigacional entre Halliburton e KBR foi viável porque inexistiu o *do di des* (dar alguma coisa contra o dar o pagamento do preço), característico do contrato de compra e venda.

Em face desta expromissão liberatória, da atipicidade do contrato de fornecimento e, conseqüentemente, da inevitável devolução dos recursos financeiros que foram adiantados pela Halliburton, não restou a interessada o dever contábil de redirecionar os valores recebidos como adiantamento pela Halliburton da conta "receitas diferidas" para a conta "passivo circulante".

Quando o contrato de fornecimento alcançou a fase do *do di des* (dar alguma coisa contra o dar o pagamento do preço), ocorreram pagamentos dos tributos federais incidentes.

A transferência dos recursos financeiros da KBR, a partir de dezembro/2002 não se destinou nem se constituiu em "pagamento pela fabricação de novos umbilicais",

mas sim pela fabricação, que já vinha sendo feito antes, e entrega, que se verificou depois, dos mesmíssimos umbilicais objeto do subcontrato entre a Halliburton e a interessada.

Eis por que se fez uma cessão de posição contratual: os mesmos umbilicais que vinham sendo fabricados pela interessada para entrega a Halliburton, e pelos quais esta última fizera pagamentos àquela, teriam que ser doravante entregues a KBR.

Ademais, a KBR depositou o saldo remanescente relativo ao fornecimento de umbilicais, e a interessada fez retornar a Halliburton o valor integral que lhe havia sido adiantado, para que não recebesse duas vezes o mesmo valor.

Alega também o cerceamento de defesa, pois não logrou entender a razão que levou o agente fiscal concluir que a interessada deveria emitir Notas Fiscais de venda de umbilicais em favor da Halliburton, uma vez que o próprio autuante constatou que: a interessada recebeu adiantamentos para fabricação dos umbilicais; que houve a cessão do subcontrato a KBR antes da entrega dos umbilicais; a interessada passara a ser devedora dos recursos financeiros, que lhe foram adiantados, para a Halliburton.

O agente fiscal entendeu ser matéria determinável (artigo 142 do CTN) o redirecionamento dos recursos da conta "receitas tributáveis" para a conta "passivo circulante", apesar dele mesmo esclarecer que o total dos montantes adiantados foi efetivamente restituído para a Halliburton. Mais, como poderia concluir que a interessada deveria ter tributado os umbilicais em processo de fabricação como se produtos acabados e vendidos fossem, ferindo a razoabilidade e tipicidade.

Eis o motivo pelo qual a interessada insiste no cerceamento de defesa: esta, simplesmente, não pode começar a entender qual é a matéria determinável. A única explicação seria que se trata de uma presunção que não teve respaldo legal. Apesar de explicitar que se trata de uma mera suposição (artifício contábil para a não tributação), o agente fiscal fundamenta sua exigência no art. 283 do RIR/99, o qual se relaciona com a venda de produtos sem nota-fiscal (omissão de receitas).

Ora, caso a KBR tivesse reembolsado diretamente à das quantias adiantadas, a interessada jamais teria transferido esses valores da conta "receitas diferidas" para a conta de "passivo circulante", mas sim mantida a escrituração contábil até o momento da venda dos umbilicais para a nova titular do subcontrato de fornecimento de umbilicais.

As Notas Fiscais só podem ser emitidas quando da saída dos bens do estabelecimento fornecedor, até porque, de acordo com a legislação que rege os tributos indiretos (IPI, ICMS, etc.), deve acompanhar o percurso entre tal saída e a entrada no estabelecimento do destinatário.

A presunção de que os valores oriundos da KBR financiariam a fabricação de novos umbilicais não tem qualquer respaldo no Termo de Verificação, que: (i) durante o período em que a figurou no subcontrato de fornecimento de umbilicais, estes estavam em fase de fabricação; (ii) não se tratou de "novos umbilicais", mas os mesmos umbilicais; e, (iii) os valores adiantados pela Halliburton foram totalmente restituídos mesma, como no próprio Termo de Verificação reconhece.

Para comprovação, anexa "Boletim de Medição", referente ao percentual de execução dos produtos fabricados com os adiantamentos feitos pela contratante original, venda destes umbilicais em nome da KBR, as quais, nos termos da própria fiscalização, começaram a partir daí (novembro/2002) a serem tributados pelos impostos federais.

b. Despesas não dedutíveis - Despesas financeiras

Houve a glosa de despesa financeira decorrente de operações de "hedge", as quais, segundo entendimento da fiscalização, somente poderia ser apropriada pró rata temporis. Ocorre que, independentemente da discussão sobre a possibilidade de a interessada poder se apropriar da despesa no ano-calendário no qual o contrato financeiro foi firmado, a bem da verdade, este item do auto de infração está maculado por vício insanável. Trata-se de postergação de imposto, somente podendo ser adicionadas na apuração do lucro real as despesas antecipadas, desde que as mesmas sejam excluídas do lucro líquido do período-base de competência, conforme entendimento do Parecer Normativo nº 2, de 28 de agosto de 1996. Logo, o lançamento deve ser considerado nulo por vício formal.

Cabe ressaltar que a cobrança da multa de ofício não possui qualquer amparo legal, posto que, na postergação de imposto, o § 7º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 determina a cobrança, exclusiva, da correção monetária e dos juros de mora.

Por fim, anexa a DIPJ do ano seguinte para comprovação que não apurou prejuízo fiscal.

c. Despesas não comprovadas — pagamento a beneficiário não identificado.

Relativo ao valor de R\$ 156.045,45 (cento cinquenta e seis mil, quarenta e cinco reais e quarenta e cinco centavos), a interessada traz A. colação documentos que comprovam que o valor questionado se refere A. folha de pagamento, cujo montante se reflete na DIRF do Ines outubro de 2002 (documento nº 5), devendo ser considerada como dedutível para fins de apuração do lucro real, bem como não considerada para o lançamento do IRRF.

Para os demais valores, traz comprovante de quitação com redução de 50% da multa de ofício.

d. Despesas não comprovadas — pagamento a beneficiário identificado.

Foi efetuado um estorno bancário de R\$ 33.000,00 pela empresa Moriall Assessoria Global - Serviços de Assessoria Aduaneira, então prestadora de serviços à interessada.

Para os demais valores, traz comprovante de quitação com redução de 50% da multa de ofício.

e. Despesas não necessárias — Remessas de recursos ao exterior.

A interessada não pretende contestar esta infração, apresentando o comprovante de quitação com redução de 50% da multa de ofício.

- a fiscalizada celebrou, em 20/03/2001, subcontrato com a empresa Halliburton Produtos Ltda. para fornecimento de cabos umbilicais em termos "chaves em mão" (*turnkey*), conforme instrumento de fls. 79/270 dos anexos 1 e 2;

- a fiscalizada foi construindo os cabos umbilicais durante o período de março de 2001 a dezembro de 2002, com recebimento de recursos financeiros em pagamentos progressivos, das etapas cumpridas da produção, com entrega (sem emissão de notas fiscais) dos produtos à Halliburton em seu estabelecimento, mesmo local em que a fiscalizada encontra-se domiciliada;

- foi constatado que a fiscalizada foi (acertadamente) contabilizando estes recebimentos de recursos financeiros na conta Receitas Diferidas, em virtude da

prerrogativa legal de tributação dos impostos federais quando do término do citado subcontrato;

- em 23/12/2002 foi celebrada uma alteração contratual de aditamento ao referido subcontrato, passando a constar como contratante a empresa estrangeira KBR Kellog Brown & Root Inc., com saída da Halliburton. Nessa mesma data a fiscalizada simplesmente transferiu, através de lançamento contábil, o valor total dos adiantamentos recebidos da Halliburton e registrados na conta Receitas Diferidas para a conta Contas a Pagar constante do passivo circulante, sem efetuar as emissões das notas fiscais de venda dos produtos, para fins de tributação dos impostos federais;

- restou constatado que a fabricação dos cabos umbilicais pela fiscalizada, em cumprimento ao subcontrato assinado com a Halliburton em 20/03/2001 não foi tributada dos impostos federais;

- restou constatado que o lançamento contábil de transferência dos recursos recebidos da conta Receitas Diferidas para a conta Contas a Pagar foi um artifício contábil para a não tributação dos impostos federais;

- ficou constatado que a empresa KBR, a partir de novembro de 2002, começou a transferir recursos financeiros para a fiscalizada em pagamento pela fabricação de novos cabos umbilicais, que começaram a partir de então a ser tributados dos impostos federais, com a efetiva entrega dos produtos e emissão das respectivas notas fiscais destinadas ao exterior (exportação);

- em razão do acima exposto, foi lavrado o auto de infração de fls. 5/20, já que, intimada para tanto, a fiscalizada não conseguiu comprovar a tributação dos recursos financeiros recebidos da Halliburton para construção dos cabos umbilicais;

Cientificada da autuação, a interessada impugnou a exigência (fls. 324/339), pedindo ao final seja julgado nulo ou improcedente o lançamento, sob as seguintes alegações, em síntese:

- a impugnante é pessoa jurídica cujo objetivo social é “a fabricação e comercialização de cabos, umbilicais, tubos e oleodutos flexíveis e outros e outros produtos afins ou conexos, destinados a aplicação em campo submarino de exploração de petróleo ou transporte de fluidos em geral (...)” (fls. 348/355);

- em virtude de sua especialização, em 20/03/2001 foi subcontratada pela empresa Halliburton Produtos Ltda. para fornecer cabos umbilicais, conforme relatado pela autoridade fiscal;

- considerando o porte do umbilical, durante o período compreendido entre março de 2001 e dezembro de 2002, em que produto estava em pleno processo fabril, recebeu diversos adiantamentos da Halliburton e, com base na legislação pertinente, escriturou dito numerário na conta Receitas Diferidas, como também atestado pelo agente fiscal. Não se trata, portanto, de um contrato de compra e venda simples, mas pacto atípico (art. 425 do Código Civil de 2002), não formal, de duração ou execução continuada;

- em 23 de dezembro de 2002 o subcontrato de fornecimento de cabos umbilicais sofreu uma alteração, qual seja, a cessão de posição contratual da Halliburton em favor da empresa americana KBR Kellog Brown & Root Inc. (fls. 357/368), fato esse também constatado pelo auditor;

- em face da dita cessão de posição contratual, à impugnante coube o dever de devolver à Halliburton os recursos financeiros que lhe foram adiantados, razão pela qual debitou o valor escriturado na conta Receitas Diferidas contra a conta Contas a Pagar;

- tenha-se em mente que quando o subcontrato de fornecimento de cabos umbilicais alcançou a fase *do di des* (dar alguma coisa contra dar o pagamento do preço), ocorreram os pagamentos dos tributos federais incidentes. Aliás, quase exato verdadeiro é o relato feito pelo auditor, a saber:

Ficou constatado, que a empresa KBR (Kellog Brown & Root), a partir de novembro de 2002, começou a transferir recursos financeiros para a Marine (em pagamento pela fabricação de novos Umbilicais), que começaram a partir daí (novembro de 2002), a serem tributados dos impostos federais, com as efetivas entregas dos mesmos com emissões de notas fiscais de vendas destinadas ao exterior (exportação);

- diz-se que o relato do fiscal foi quase exato e perfeito porque por que a transferência de recursos financeiros pela KBR à impugnante, a partir de dezembro de 2002, não se destinou nem se constituiu em pagamento pela fabricação de novos umbilicais, mas sim pagamento pela fabricação (que já vinha sendo feita antes) e entrega (que se verificou depois) dos mesmíssimos umbilicais objeto do subcontrato celebrado inicialmente entre a Halliburton e a impugnante;

- eis porque se fez uma cessão de posição contratual. Porque os mesmos umbilicais que vinham sendo fabricados pela impugnante para entrega à Halliburton teriam que ser doravante entregue à KBR;

- além da impropriedade do lançamento, é de se arguir também a sua nulidade, por cerceamento do direito de defesa. De fato, quem quer que examine o termo de constatação fiscal não logrará entender a razão que levou o auditor a concluir que a impugnante deveria emitir notas fiscais de venda em favor da Halliburton;

Pede ainda a impugnante a conexão de todos os lançamentos decorrentes do MPF nº 0710200/00179/2006, conforme preceitua o § 1º do art. 9º do Decreto 70.235/72, com a redação dada pelo art. 113 da Lei nº 11.196/2005.

Em razão de este relator ter considerado que a autoridade fiscal, no caso, não apontou claramente a ocorrência do fato gerador do IPI (arts. 32 e 33 do RIPI98), foi solicitada realização de diligência para que fosse esclarecida a questão (fls. 511/513).

Em seu relatório de diligência (fls. 515/516), a autoridade repete, agora um pouco mais detalhadamente, o que já havia informado no termo de constatação fiscal.

Intimada a se manifestar sobre o relatório de diligência, a interessada limitou-se a dizer que a autoridade apenas repetiu o que havia dito no termo de constatação fiscal, e que portanto não respondeu aos quesitos formulados no pedido de diligência (fls. 517/519).

A decisão recorrida está assim ementada:

NULIDADE - Inocorrência - O lançamento com base nos preceitos legais, bem como a observância do amplo direito de defesa afasta a hipótese de nulidade do lançamento.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - Caracteriza omissão de receita a entrega de produtos sem a emissão da Nota Fiscal (Lei nº 8.846, de 1994, art. 2º)

IRPJ - DESPESA FINANCEIRA - Incabível o lançamento quando a infração constatada trata-se de postergação de imposto, tendo como fundamento a inobservância do regime de competência. Deveria ter sido observado, na formalização do lançamento, as orientações do Parecer Normativa COSIT Nº 2/96.

IRPJ - DESPESA NÃO COMPROVADA - BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO - Não são dedutíveis as despesas quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento (Lei nº 3.470, de 1958, art. 2º).

IRPJ - DESPESA NÃO COMPROVADA - BENEFICIÁRIO IDENTIFICADO - Incabível o lançamento quando a interessada comprova que o valor foi estornado, além de que o pagamento foi contabilizado em conta do ativo, não configurando despesa.

DECORRÊNCIA - CSLL - Por ser lançamento decorrente das infrações apuradas, consideradas parcialmente procedentes, o mesmo tratamento deverá ter a contribuição social, exonerando-se a parcela excluída.

DECORRÊNCIA - PIS - COFINS - IRRF - Por serem lançamentos decorrentes das infrações consideradas procedentes, o mesmo tratamento deverão ter, sendo mantida a cobrança dos créditos tributários apurados.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA - Estão definitivamente constituídos, não cabendo recurso, os créditos tributários de IRPJ, CSLL e IRRF pagos, decorrentes da infração despesas não comprovadas e despesas não necessárias.

Lançamento procedente em parte.

Inconformada a empresa através de seu procurador, apresentou o recurso voluntário de folhas 915 a 933, argumentando em síntese o seguinte:

DO IRPJ

- que pelo mesmo fato “falta de emissão de notas fiscais de venda de produtos para a empresa nacional Halliburton Produtos Ltda, em cumprimento do sub-contrato de fornecimento de cabos umbilicais em termos chaves de mão (turnkey)” foram exigidos além dos tributos lançados neste processo o IPI objeto do processo nº 10730.001860/2007-54, julgado pela DRJ em Juiz de Fora MG, objeto do acórdão nº 09-19.027 proferido pela 2ª Turma, tendo aquela Turma afastado a exigência mesmo depois de convertido o julgamento em diligência, (DOC 02 fls. 956 a 964);

- afirma não ser possível um mesmo fato ser verdadeiro para fins de exigência do IRPJ e falso para efeito de IPI;

- pede a nulidade da decisão em relação ao item “a” omissão de receitas por incompetência territorial e material, uma vez que a Turma Julgadora deveria ter sustado o

julgamento e aguardado a solução dada pela DRJ em Juiz de Fora quanto ao IPI, para aproveitá-la para efeito de IRPJ e reflexos, isto porque a decisão da DRJ Juiz de Fora é verdadeira questão prejudicial do item “a” da decisão de folhas 886 a 888 dos presentes autos;

- diz que se a Decisão da 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora concluiu pela inexistência da entrega (“saída” de produtos industriais (UMBILICAIS) vendidos pela Recorrente sob contrato cedido antes dela, e, conseqüentemente, pela inexistência de fato gerador do IPI, então não há o que se falar em omissão de receita tributável por IRPJ, CSLL, PIS E COFINS;

- traz jurisprudência judicial sobre a invalidade de lançamentos reflexos ou decorrentes de outros enquanto o principal não tem decisão definitiva na esfera administrativa;

- a segunda solução entende o recorrente seria julgar-se improcedente o lançamento realizado com base em omissão de receitas.

- diz ser o processo administrativo tributário uma espécie de que é o gênero o processo, em geral, e, por isso, se rege pelos mesmos princípios processuais estampados na Constituição e, subsidiariamente, no Código de Processo Civil (CPC). Traz como exemplo jurisprudência administrativa contida no acórdão 102-43.125 de relatoria do ex-Conselheiro José Clóvis Alves;

- afirma que quando for possível decidir o mérito a favor do recorrente a quem aproveitaria a decretação de nulidade o juiz não pronunciará e nem mandará repetir o ato, ou suprir a falta. Cita diversas decisões do Conselho de Contribuintes, entre elas o acórdão 203-05.125 de relatoria do saudoso Conselheiro Renato Scalco Isquierdo;

- afirma ser indevida a acusação de omissão de receitas pois houve presunção de que os “umbilicais” tivessem saído e sido entregues à empresa Halliburton em 2002;

- passa a transcrever trechos da decisão da DRJ em Juiz de fora, e conclui que a decisão recorrida tenta inverter o ônus da prova que seria da fiscalização e não dela, e conclui que pela decisão citada dá para concluir que a DRJ no Rio de Janeiro não fez o “dever de casa” que lhes fora proposto através da impugnação ofertada pela recorrente e dos documentos acostados aos autos. Se tivessem examinado os contratos não rotulariam de “contrato de substituição” o que é contrato de cessão de posição contratual, instituto de direito civil (art. 110 do CTN) plenamente reconhecido pelos membros da 2ª Turma da DRJ em Juiz de Fora;

- diz não ter validade a presunção do homem no direito tributário quando isolada e única. Diz que a incidência tributária é aquela prevista na lei como bastante para ocorrência do fato gerador não podendo existir ou ser declarada existente e efetivada por presunção humana. Cita decisão do TRF;

- cita doutrina de Moacyr Amaral Santos na obra “Comentários ao Código de Processo Civil”, segundo a qual “presunção legal dispensa o ônus da prova àquela que tem a seu favor, deve ser assim entendida: a) quem invoca a presunção legal não deve provar o fato presumido pela lei mas, b) deverá provar os fatos nos quais se funda a presunção;

- aponta também doutrina de Gilberto Ulhoa Canto, para concluir ser completamente vã a tentativa perpetrada pela decisão recorrida, de inverter o ônus da prova

quanto ao fato (indício) – no caso, a entrega dos UMBILICAIS à Halliburton em 2002 – do qual se extraiu a presunção de omissão de receitas;

- discorre sobre o fato da DRJ Juiz de Fora ter baixado o processo em diligência para dar mais uma chance ao Auditor Fiscal de provar a ocorrência de omissão de receitas, que poderia ser feita através de uma auditoria de produção e circularização para coleta de informações junto aos adquirentes finais, mas nada foi feito o Auditor simplesmente reafirmou o que já tinha dito no lançamento.

DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO EM RELAÇÃO AO ITEM “C” DESPESAS NÃO COMPROVADAS – E IRRF.

Afirma que trouxe aos autos as provas de que os pagamentos foram feitos a funcionários inclusive as DIRFs, e que a planilha objetivou apenas facilitar a comprovação da despesa no montante de R\$ 156.045,45 perante os julgadores. Diz que não houve um exame mais cuidadoso dos documentos e por isso manteve-se o lançamento em relação a este item e valor.

IRPJ E CSLL – VALORES NÃO IMPUGNADOS

Afirma que recolheu corretamente os valores pois sobre as despesas glosadas com as quais concordou, abateu 30% no IRPJ e CSLL relativos a prejuízos e bases negativas de CSLL e diz que nem mesmo isso os membros da Turma recorrida foi capaz de aviguar.

REQUER

O sobrestamento dos autos até o julgamento do recurso de ofício relativo ao IPI,

Seja julgado improcedente os lançamentos nas partes impugnadas e se assim não for seja declarado nulo o item “a” da decisão recorrida por ser distinta a decisão daquela tomada pela DRJ Juiz de Fora que na realidade detém a competência para o julgamento.

Seja julgado improcedente o lançamento relativo ao item “c”, em virtude da comprovação eis que a despesa fora comprovada bem como seus beneficiários.

Finalmente que sejam considerados os recolhimentos feitos com o abatimento de 30% nas suas bases de cálculo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator.

O recurso preenche os requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Passo a apreciar as alegações de mérito.

Início pelo item (“A”)do Auto de Infração: omissão de receitas.

A lide se resume em saber se os “UMBILICAIS”, que vinham sendo fabricados pela Marine para a empresa Halliburton, foram ou não entregues a essa e não tributados, ou se não houve a entrega à antiga contratante e sim à Kelloogg Brawn e Rott.

Analisando os autos verifica-se que a prova existente é a transferência do contrato de fornecimento da Halliburton para a Kellogg, para daí a fiscalização presumir que os UMBILICAIS foram entregues para Hallibuton.

O Fisco não realizou auditoria de produção ou estoque, não circularizou junto aos compradores dos produtos para verificar se foram ou não entregues, não juntou cópia de conhecimentos de transportes ou quaisquer outros documentos que pudessem no conjunto validar uma presunção simples.

É certo que a presunção é aceita no direito tributário, porém ou ela é legal, na qual basta a autoridade provar o fato indiciário ou se presunção simples deve a autoridade lançadora buscar diversos indícios convergente que possam induzir a mente humana à conclusão de que determinado fato no mundo fenomênico tenha ocorrido; de nada disso se incumbiu a autoridade lançadora, deixando de cumprir a previsão contida no artigo 142 do CTN.

A decisão contida no acórdão 09-19.027 de 10 de março de 2008, fl. 956, tratou do mesmo tema aplicado à mesma empresa fruto da mesma fiscalização e concluiu pela improcedência do lançamento, por falta de prova quanto à ocorrência do fato gerador objeto da acusação, saída de produto sem nota fiscal. Bom ressaltar que o caso é típico de reflexo do IPI no IRPJ, pois foi a acusação de omissão de receitas que levou à exigência do IPI, fato esse tipificado na legislação do IRPJ.

A decisão de 1ª. instancia proferida no auto de infração do IPI, 10730.001864/2007-32, exonerou a exigência. Vejamos o fundamentos do voto condutor da lavra do ilustre julgador Marcelo Cuba Neto, atualmente conselheiro da 2ª Câmara deste Seção do CARF (*verbis*):

“[...] De acordo com o descrito à fl. 6, foi a seguinte a infração apurada pela autoridade tributária:

PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO SEM EMISSÃO DE NOTA FISCAL

VENDA SEM EMISSÃO DE NOTA FISCAL APURADA EM DECORRÊNCIA DE RECEITA NÃO COMPROVADA

Falta de lançamento do IPI caracterizada pela saída do estabelecimento, de produtos denominados UMBILICAIS, sem emissão de notas fiscais de venda, contra a empresa contratante (nacional) denominada HALLIBURTON PRODUTOS LTDA., tendo em vista o cumprimento do Subcontrato de Fornecimento de Cabos Umbilicais em Termos “chaves de mão” (Turnkey), assinado com a empresa contratante (Halliburton) em 20/03/2001; com recebimentos de recursos financeiros, em pagamentos progressivos, desde maio de 2001, das etapas cumpridas da produção e entrega dos Umbilicais à Petrobrás S.A. (contratante original dos produtos).

É de se indagar, primeiramente, qual o fato que levou o auditor a concluir que houve saída de produtos do estabelecimento industrial (fato gerador do IPI) sem emissão de nota fiscal. E a resposta está no trecho acima transcrito, especialmente quando afirmou que houve o cumprimento do subcontrato de fornecimento de cabos umbilicais assinado entre a fiscalizada e a empresa Halliburton Produtos Ltda. (vide cópia do subcontrato às fls. 79/270 dos anexos 1 e 2).

Em outras palavras, segundo a sua descrição, é exatamente por ter constatado que houve o cumprimento do referido subcontrato que o auditor concluiu que houve saída dos cabos umbilicais do estabelecimento da contribuinte. E como a fiscalizada, intimada para tanto, não apresentou as notas fiscais relativas a esta saída, concluiu também o auditor que aqueles produtos saíram do estabelecimento da empresa sem emissão das competentes notas fiscais de venda.

É importante ressaltar, então, que a conclusão de que os produtos saíram sem emissão de nota fiscal não está fundamentada em auditoria de estoque, em auditoria de produção ou em uma das hipóteses de presunção legal de omissão de receitas previstas na legislação do IRPJ, ou ainda, em informações que poderiam ter sido prestadas pelo adquirente dos produtos. O auditor inferiu que houve saída de produto sem emissão de nota fiscal através das seguintes presunções simples: (i) se foi constatado o cumprimento do subcontrato, então os produtos saíram do estabelecimento do fabricante; (ii) se, intimada para tanto, a contribuinte não apresentou as notas fiscais que deveriam acobertar a saída daqueles produtos, então os produtos saíram sem emissão de nota fiscal.

Não há qualquer objeção legal a que o lançamento tributário esteja fundado em presunção simples. Mas o que quisemos enfatizar no parágrafo anterior é que a conclusão do auditor sobre a entrega dos cabos umbilicais à Halliburton em 23/12/2002, sem emissão de nota fiscal, está calcada única e exclusivamente na sua constatação de que naquela data ocorreu o cumprimento do subcontrato. Ou seja, como a autoridade não se utilizou de outros métodos de auditoria que poderiam vir a confirmar (ou refutar) a saída de produtos sem emissão de nota fiscal, resta-nos apenas examinar a validade daquela presunção, especialmente no que diz respeito à sua premissa fática (cumprimento do subcontrato em 23/12/2002).

É de se dizer, no entanto, que não há qualquer elemento nos autos que conduza a constatação de que em 23/12/2002 deu-se o cumprimento (encerramento) do subcontrato de fornecimento de cabos umbilicais celebrado entre a impugnante e a Halliburton. O que ocorreu em 23/12/2002 foi a celebração de um contrato de cessão de posição contratual entre a Halliburton (contratada original), a KBR (nova contratada) e a impugnante (subcontratada), através do qual esta última se obriga a continuar a cumprir o subcontrato de fornecimento de cabos umbilicais. É o que

dispõem as cláusulas 1.1 e 1.2 do referido contrato de cessão de posição contratual (vide cópia deste contrato às fls. 370/376 do anexo 2), *verbis*:

1.1 Em consideração às disposições do presente Contrato, as partes acordam da seguinte forma:

(a) que, pelo presente instrumento, a CONTRATADA ORIGINAL cede à NOVA CONTRATADA todos os direitos, obrigações e responsabilidades da CONTRATADA ORIGINAL com relação ao SUBCONTRATO (incluindo todas as reclamações e demandas das quais a CONTRATADA ORIGINAL fica desonerada consoante a cláusula 2 abaixo), e

(b) que a NOVA CONTRATADA executará o subcontrato e estará vinculada a todos os termos, e

(c) que a SUBCONTRATADA aceita a responsabilidade da NOVA CONTRATADA no lugar da CONTRATADA ORIGINAL e a SUBCONTRATADA continuará a executar o SUBCONTRATO e estará vinculada a seus termos. (grifou-se)

1.2 Conformemente, o SUBCONTRATO aplicar-se-á em todos os aspectos como se a NOVA CONTRATADA tivesse sempre sido designada no SUBCONTRATO como uma parte no lugar da CONTRATADA ORIGINAL.

A autoridade verificou que, na mesma data da celebração do mencionado contrato de cessão de posição contratual, a fiscalizada, que até então vinha registrando os adiantamentos pagos pela Halliburton na conta Receitas Diferidas (conta de resultado de exercícios futuros, conforme art. 181 da Lei nº 6.404/76), promoveu um lançamento contábil transferindo para a conta Contas a Pagar (passivo circulante) o total dos valores recebidos da Halliburton (R\$ 76.404.060,98). Verificou também que 20/02/2003 a KBR efetuou um depósito bancário no valor de R\$ 67.895.471,46 na conta corrente da fiscalizada, e que esta utilizou tais recursos no pagamento, à Halliburton, do valor de R\$ 76.404.060,98.

Assim sendo, não há nada que indique que houve cumprimento do subcontrato de fornecimento de cabos umbilicais em 23/12/2002. Não só a existência do contrato de cessão de posição contratual, mas também os livros e demais registros contábeis da autuada, indicam que houve continuidade, e não cumprimento, daquele subcontrato.

Então, o que teria levado o auditor a concluir que a transferência do valor de R\$ 76.404.060,98 da conta Receitas Diferidas para a conta Contas a Pagar “*tratou-se da montagem de um artifício contábil para a não tributação dos impostos federais*”, e que portanto naquele momento houve cumprimento do subcontrato de fornecimento de cabos umbilicais?

Não há, no termo de constatação fiscal, qualquer resposta clara a essa questão. No entanto, por tudo o que ali está afirmado, seria possível inferir que o auditor: (i) ao constatar que até a data da celebração do contrato de cessão de posição contratual os adiantamentos pagos pela Halliburton à contribuinte ainda não haviam sido oferecidos à tributação, e; (ii) ao constatar que a partir daquela data alguns impostos e contribuições não mais incidiriam sobre aqueles adiantamentos, já que os cabos umbilicais passaram a ser destinados à exportação, e; (iii) por entender que os adiantamentos até então recebidos pela contribuinte deveriam ter sido, naquela data, oferecidos à tributação; (iv) simplesmente presumiu (e não constatou) que em 23/12/2002 deu-se o cumprimento do subcontrato.

Mas toda presunção deve estar ampara em uma premissa fática devidamente comprovada. Ou seja, é a partir de um fato conhecido e provado que se torna possível presumir a ocorrência de um outro fato conhecido mas não provado. Assim, provado o cumprimento do subcontrato, seria possível presumir que houve saída dos cabos umbilicais. Mas se o próprio cumprimento do subcontrato não está provado, então a citada presunção não se sustenta.

Apesar de tudo, como forma de esclarecer a situação, o presidente da DRJ/JFA, a pedido deste relator (fls. 511/512), encaminhou os autos ao órgão de origem para que, em síntese, o auditor esclarecesse como chegou à conclusão de que em 23/12/2002 houve ocorrência do fato gerador do IPI (arts. 32 e 33 do PIPI/98).

Em sua resposta (fls. 515/516), a autoridade remete-se em geral ao que já havia sido dito termo de constatação fiscal, mas também faz três afirmações que, por sua importância, devem ser agora abordadas.

A primeira é a seguinte:

A fiscalização informa que os cabos umbilicais foram fabricados por metro, com entregas parceladas e para entrada em operação imediata nos campos de petróleo de Barracuda e Caratinga, já à partir do início do contrato de 20/03/2001 (vide ilustrações as fls. 346 e 347 do volume 2 do processo);

A afirmação de que os cabos deveriam ser entregues parceladamente, à medida que fossem sendo construídos, não encontra ampara em nenhum documento presente nos autos. Infelizmente não foram carreados ao processo os anexos ao subcontrato de fornecimento de cabos umbilicais, especialmente aquele que trata do cronograma de atividades, o qual poderia definitivamente confirmar (ou não) a afirmação de que os cabos deveriam ser entregues à medida que fossem sendo construídos.

A segunda afirmação é a seguinte:

A fiscalização constatou, que os cabos umbilicais fabricados pela Marine à partir de março de 2001 e até meados de 2002, foram entregues a Halliburton (dentro deste período de tempo) no estabelecimento da Halliburton situado na Praça Alcides Pereira, nº 01 –Ilha da Conceição – Niterói (mesmo local da Marine); (...)

A fiscalização reafirma também, que os cabos umbilicais fabricados à partir de março de 2001 e até meados de 2002, não são os mesmos cabos umbilicais exportados para Kellog Brow & Root Inc. a partir de novembro de 2002;

É de se perguntar, mais uma vez, em que se fundamentou a autoridade tributária para afirmar que os cabos foram entregues à Halliburton. Pois se não houve auditoria de produção, se não foram encontrados fatos que ensejassem presunção legal de omissão de receitas, se não foi realizada circularização junto aos adquirentes finais dos cabos umbilicais (Barracuda & Caratinga Leasing BV, proprietária e arrendadora, e Petróleo Brasileiro S.A. – Petrobrás, arrendatária), e se não foi provado o cumprimento do subcontrato, não seria possível para o auditor, em 2007, afirmar que houve entrega dos produtos em 2002. Pela mesma razão, não seria possível ao auditor afirmar que os cabos umbilicais fabricados à partir de março de 2001 até meados de março de 2002 são cabos distintos daqueles exportados para a KBR.

A terceira afirmação é a seguinte:

A fiscalização informa finalmente, que o Aditivo Contratual de mudança de contratante (saído a Halliburton com sede no Brasil e entrando a KBR –

Kellog Brow & Root sem sede no Brasil) fls. 341 a 380 do anexo 2 do processo; teve como principal objetivo (talvez o único), o de eximir a empresa autuada do pagamento dos tributos IPI, COFINS e PIS que não incidem sobre as exportações de mercadorias e produtos.

Esse parece ter sido o fato que realmente motivou o auditor a realizar o lançamento, e não o alegado cumprimento do subcontrato de fornecimento de cabos umbilicais em 23/12/2002. A celebração do contrato de cessão de posição contratual possibilitou que a contribuinte deixasse de oferecer à tributação do IPI as receitas relativas à futura saída dos cabos umbilicais.

Trata-se, no entanto, de fato elisivo, já que a cessão de posição contratual foi efetivamente implementada, ainda que apenas para excluir a tributação. E a elisão fiscal, como se sabe, enquanto não for regulamentado o procedimento previsto no parágrafo único do art. 116, do CTN, não pode ser objeto de tributação. [...]

Pois bem. Analisei todos os elementos dos autos e estou convencido de que a decisão da DRJ não merece reparos. Isso porque, a fiscalização deixou de fazer prova elementar para a incidência dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e IPI), qual seja, a saída de produtos do estabelecimento industrial sem o devido destaque do tributo.

Pelo exposto, tal qual no processo 10730.001860/2007-54, no qual propus a confirmação do julgado pela DRJ Juiz de fora, cabe aqui cancelar as exigências dos IRPJ e Reflexos.

Glosa de despesas não comprovadas (item “C” do auto de infração)

Trata-se de autuação sob o argumento de despesas não comprovadas, em face de pagamento a beneficiário não identificado.

A decisão recorrida não acolheu a comprovação feita pela empresa decidindo na realidade na dúvida conforme fl. 889, *verbis*: “Compulsando os documentos apresentados em sua defesa, na é possível concluir que o valor de R\$ 156.045,45 refere-se aos valores pagos aos beneficiários a título de valor líquido. Não há nos autos qualquer documento que comprova que a ordem de pagamento no valor de R\$ 156.045,45, efetuada em 09/10/2002 teria como objetivo o pagamento dos valores liquidados relativos aos salários dos beneficiários, e de meses diversos, tais como agosto, setembro e outubro de 2.002.”

Analisando as provas contidas na folhas 818 a 847, verifico a coincidência entre os valores da planilha e aqueles contidos nas DIRFs, não podendo como fez a autoridade recorrida colocar dúvida eis que as DIRFs tem data e o número de inscrição do declarante e sobre elas nenhum questionamento foi colocado, tendo-as portanto como verdadeiras. Por outro lado a ordem de pagamento de folha 845 no valor de R\$ 156.045,45, por si só, não é suficiente para a acusação de pagamento a beneficiário não identificado, mormente diante das provas trazidas na impugnação.

Concluindo entendo estar provada a despesa e os beneficiários dos pagamentos, pelo que afasto também esse item da autuação na parte e valor em discussão.

Processo nº 10730.001864/2007-32
Acórdão n.º **1402-00.666**

S1-C4T2
Fl. 17

No que tange a dedução de prejuízo e base negativa da CSLL, limitada a 30% do lucro real e da base positiva da CSLL é um direito assegurado ao contribuinte e deveria ter sido conferida no momento da autuação, em assim não agindo a fiscalização, entendo correta a atitude do contribuinte em fazer a dedução da base de cálculo no momento do recolhimento da parte não contestada.

Quanto as preliminares, com fulcro no art. 59, §3º. do PAF, deixo de apreciá-las em face do provimento no mérito.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de superar as preliminares e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário para cancelar as parcelas remanescentes da exigência.

(assinado digitalmente)
Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira

Declaração de Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza

Conforme registrado na decisão de 1ª. instância do processo de IPI, que exonerou o crédito tributário, e cujos fundamentos foram adotados pelo nobre conselheiro Relator: não há prova cabal nos autos da saída de produtos sem o devido destaque de IPI, ou seja, sem emissão de notas fiscais.

Também não há prova indiciária nesse sentido que autorize uma das presunções de omissão legal por venda de mercadorias sem emissão de nota fiscal ou auditoria de estoques, de que tratam os artigos 283 e 286 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR99), que dispõe:

Art. 283. Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital, a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou quaisquer outras transações realizadas com bens ou serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação (Lei nº 8.846, de 1994, art. 2º).

(...)

Art. 286. A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie de quantidade de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41).

§ 1º Para os fins deste artigo, apurar-se-á a diferença, positiva ou negativa, entre a soma das quantidades de produtos em estoque no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos cuja venda houver sido registrada na escrituração contábil da empresa com as quantidades em estoque, no final do período de apuração, constantes do Livro de Inventário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, § 1º).

§ 2º Considera-se receita omitida, nesse caso, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidade de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelos respectivos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pelo levantamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, § 2º).

§ 3º Os critérios de apuração de receita omitida de que trata este artigo aplicam-se, também, às empresas comerciais, relativamente às mercadorias adquiridas para revenda (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, § 3º).

De fato, a fiscalização utiliza-se do art. 283 do RIR/99 como fundamentação legal, porém, todas as saídas de produtos em 2002 ocorreram com emissão de nota fiscal de simples remessa, conforme registra a própria fiscalização, “...*Foi constatado, que a Marine foi (acertadamente) contabilizando estes recebimentos de recursos financeiros na conta Receitas Diferidas, em virtude da prerrogativa legal de tributação dos impostos federais quando do término do Subcontrato de Fornecimento de Cabos Umbilicais*” (Vide Termo de Verificação Fiscal).

No entendimento do Fisco, em 23 de dezembro de 2002, quanto foi celebrado uma Alteração Contratual de Aditamento ao Subcontrato de Fornecimento de Umbilicais, passando a constar como contratante a empresa estrangeira (Americana) denominada KBR Kellogg Brown & Root, Inc. com a saída da contratante original Halliburton; a contribuinte deveria ter reconhecido as receitas ou resultados obtidos com a empresa anterior, mas ao invés disso “*No mesmo dia 23 de dezembro de 2002, a Marine (simplesmente) transferiu, através de lançamento contábil, o valor total dos adiantamentos recebidos. para a conta contábil denominada Contas a Pagar constante do Passivo Circulante da empresa, sem efetuar as emissões das notas fiscais de Vendas dos Produtos - Umbilicais, para tributação dos Impostos Federais... em cumprimento ao Subcontrato de Fornecimento assinado em 20/03/2001, com a contratante original (empresa nacional) denominada Halliburton Produtos Limitada, não foi tributada dos Impostos Federais.*”

Verifica-se, outrossim, que no ano seguinte, ao término do contrato, a Marine emitiu notas fiscais de venda que seriam referentes a todos os umbilicais fabricados, no montante de R\$ 101.781.618,60. Logo, ainda que acertado fosse o entendimento da Fiscalização quanto a necessidade reconhecimento do resultado das operações com a Halliburton no momento da transferência do Contrato para a KBR, o procedimento correto seria apurar a POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DOS TRIBUTOS EM FACE DO RECONHECIMENTO DA RECEITA NO PERÍODO POSTERIOR.

Mais a mais, a própria fiscalização atestou que os adiantamentos da Halliburton foram devolvidos pela Marine, portanto, também não ocorreu a hipótese de omissão de receitas por pagamento não contabilizados.

Ocorre que a decisão de 1ª instância manteve a exigência do IRPJ por outros fundamentos. Vejamos a transcrição integral do voto condutor do acórdão nessa parte (fls. 887 e seguintes).

(...)

Ademais, segundo consta no Termo de Verificação Fiscal, ficou constatado que a empresa KBR (Kellogg Brown & Root), a partir de novembro/2002, começou a transferir recursos financeiros para a atuada, para fabricação de novos Umbilicais, já ocorrendo a tributação desde então, com a efetiva entrega dos produtos com emissão de Notas Fiscais. Ou seja, conclui-se que, para estas Notas Fiscais emitidas, e relacionadas no Boletim de Medição, fl. 566, foram efetuados pagamentos para estes produtos, no valor total de R\$ 101.781.618,60, segundo planilha apresentada durante ação fiscal, fl. 425.

Posteriormente, a empresa KBR efetuou um depósito bancário em 20 de fevereiro de 2003, no valor de R\$ 67.895.471,46, na conta corrente da atuada. Entretanto, segundo o Termo de Verificação Fiscal, não consta qualquer emissão de Nota Fiscal de Venda no valor de R\$ 67.895.471,46 e/ou qualquer outro valor aproximado, em fevereiro de 2003, comprovando a tributação dos impostos

federais. Apenas verifica-se que, no mesmo dia, a autuada usou os recursos para efetuar o pagamento a Halliburton.

Contabilizando os valores envolvidos nesta lide, temos:

Valores recebidos da Halliburton durante os anos de 2001 a 2002:

(+) R\$ 67.895.471,45

Valores recebidos da Kellog Brow & Root, com notas fiscais emitidas:

(+) R\$ 101.781.618,60.

Valor recebido da Kellog Brow & Root sem nota fiscal:

(+) R\$ 67.895.471,46

Valor devolvido para Halliburton :

(-) R\$ 67.895.471,46

Assim, o total de recursos recebidos, descontado o valor devolvido, é de R\$ 169.677.090,05. No entanto, o montante de notas fiscais emitidas é de R\$ 101.781.618,60. Logo, verifica-se uma omissão de receita no valor de R\$ 67.895.471,45. Destes pagamentos, a fiscalização considerou os recebidos em 2001 e 2002, totalizando R\$ 61.137.292,23, como base de cálculo para a autuação.

(...) Grifei

Segundo afirma a decisão recorrida, a KRB teria feito pagamentos à Marine no valor total de R\$ 169.677.090,05, enquanto as notas fiscais de venda (reconhecimento de receitas), totalizaram, repito, R\$ 101.781.618,60. CASO CONFIRMADO QUE OS PAGAMENTOS DA KRB FORAM SUPERIORES ÀS NOTAS FISCAIS, NÃO TENHO DÚVIDAS DE QUE ESTARIA CONFIGURADA A OMISSÃO DE RECEITAS. TODAVIA, A DECISÃO RECORRIDA NÃO APONTA EM QUE FOLHAS DO PROCESSOS ENCONTRAM-SE AS PROVAS OU REGISTROS CONTÁBEIS DE QUE OS PAGAMENTO DA KRB A MARINE TOTALIZARAM R\$ 169.677.090,05. Compulsei os autos folhas por folha, até o encerramento da ação fiscal e nada encontrei que pudesse corroborar essa afirmação.

Alem disso, no Termo de Verificação Fiscal não há qualquer registro nesse sentido, conforme a seguir, transcrito (fls. 9 e 10).

DESCRIÇÃO DA CONSTATAÇÃO A omissão de declaração de Receita, foi originada devido a falta de emissão de notas fiscais de Vendas, relativas aos produtos (denominados UMBILICAIS)

fabricados pela Marine (empresa fiscalizada), em cumprimento ao Subcontrato de Fornecimento de Cabos Umbilicais em Termos "chaves de mão" (Turnkey) assinado com a empresa HALLIBURTON Produtos Limitada em 20/03/2001;

A Marine (empresa fiscalizada) foi construindo os Umbilicais durante o período de março de 2001 a dezembro de 2002, com recebimentos de recursos financeiros, em pagamentos progressivos, das etapas cumpridas de produção; com entrega dos Umbilicais a Halliburton (sem emissão de notas fiscais) no seu estabelecimento situado na Praça Alcides Pereira n o 01 - parte - Ilha da Conceição - Niterói - RJ, mesmo local onde a Marine (empresa fiscalizada) está instalada;

Foi constatado, que a Marine foi (acertadamente) contabilizando estes recebimentos de recursos financeiros na conta Receitas Diferidas, em virtude da prerrogativa legal de tributação dos impostos federais quando do término do Subcontrato de Fornecimento de Cabos Umbilicais;

Em 23 de dezembro de 2002, foi celebrado uma Alteração Contratual de Aditamento ao Subcontrato de Fornecimento de Umbilicais, passando a constar como contratante a empresa estrangeira (Americana) denominada KBR Kellogg Brown & Root, Inc. com a saída da contratante original Halliburton; No mesmo dia 23 de dezembro de 2002, a Marine (simplesmente) transferiu, através de lançamento contábil, o valor total dos adiantamentos recebidos (contabilizados na conta de Receitas Diferidas), para a conta contábil denominada Contas a Pagar constante do Passivo Circulante da empresa, sem efetuar as emissões das notas fiscais de Vendas dos Produtos - Umbilicais, para tributação dos Impostos Federais; Marine) em cumprimento ao Subcontrato de Fornecimento assinado em 20/03/2001, com a contratante original (empresa nacional) denominada Halliburton Produtos Limitada, não foi tributada dos Impostos Federais.

A fiscalização constatou que a mudança de contratante, ocorrida em 23/12/2002 (saindo Halliburton e entrando a KBR Kellogg Brown & Root), tratou-se de uma alteração contratual isolada, que não envolveu a Marine diretamente;

A fiscalização constatou, que o lançamento contábil de transferência dos recursos de valor contratual total de R\$ 76.404.060,98, da conta de Receitas Diferidas (ainda não tributada) para a conta denominada Contas a Pagar constante do Passivo Circulante (já tributada), tratou-se da montagem de um artifício contábil para a não tributação dos impostos federais;

Ficou constatado, que a empresa KBR (Kellogg Brow & Root), A. partir de novembro de 2002, começou a transferir recursos financeiros para a Marine (em pagamento pela fabricação de novos Umbilicais), que começaram a partir daí (novembro de 2002), a serem tributados dos impostos federais, com as efetivas entregas dos mesmos com emissões de notas fiscais de vendas destinadas ao exterior (exportação);

Ficou também constatado que a empresa KBR (Kellogg Brow & Root) efetuou um depósito bancário em 20 de fevereiro de 2003, no valor de R\$ 67.895.471,46, na conta corrente da Marine do HSBC Bank; a Marine (no mesmo dia) usou os recursos para efetuar o pagamento a Halliburton, em quitação do valor de R\$ 76.404.060,98 (com os devidos ajustes de movimentação), referente a exigibilidade provisionada "irregularmente" a crédito da própria Halliburton, na conta contábil denominada Contas a Pagar, constante do seu Passivo Circulante de 31 de dezembro de 2002.

Entretanto foi verificado, que a empresa Marine não emitiu qualquer nota fiscal de venda no valor de R\$ 67.895.471,46 e/ou qualquer valor aproximado, em fevereiro de 2003, que pudesse comprovar a tributação dos impostos federais relativos aos recursos recebidos entre maio de 2001 e dezembro de 2002 para construção dos Umbilicais.

A fiscalização intimou A empresa, através de diversos Termos, para que comprovasse a efetiva tributação dos impostos federais, referente aos recursos financeiros recebidos, para construção dos Umbilicais. A empresa fiscalizada não conseguiu comprovar esta tributação ate a presente data.

DOCUMENTOS QUE SERVIRAM DE BASE PARA AUTUAÇÃO - CONSTANTES DOS ANEXOS AO PROCESSO

- *Livro Razão - diversas folhas (cópias heliográficas) Anexo 2/3 fls. 381 a 399 e Anexo 3/3 - fls. 402 a 411;*
- *Extratos bancários (originais) do HSBC Bank - Anexo 1/3 - fls. 9 a 78;*
- *Tradução juramentada do Subcontrato de Fornecimento de Cabos Umbilicais em Termos "chave em mãos (turnkey)" - Anexo 1/3 fls. 79 a 199 e Anexo 2/3 - fls. 202 a 267;*
- *Tradução juramentada do Aditamento ao Subcontrato de Fornecimento de Cabos Umbilicais em Termos "Chaves em mãos (turnkey)" - Anexo 2/3 - fls. 341 a 376;*
- *Composição da conta contábil denominada Contas a Pagar em 31/12/2002 - Saldo a Pagar a empresa Halliburton - Anexo 3 - fl. 421;*
- *NF nº 2578 de emissão da Marine contra a Haliburton que comprova que as duas empresas estão instaladas no mesmo endereço - Anexo 3 - fl. 432.*

(...)

A transcrição integral das verificações e conclusões da Auditoria Fiscal não deixa dúvidas de que inexistia qualquer menção que os pagamentos ou transferências da KRB à Marine atingiram o montante de R\$ 169.677.090,05 (o que foi afirmado na decisão de 1ª instância).

A meu ver, não se faz necessária a realização de diligência para verificar isso. A bem da verdade, não alcancei os motivos que levaram os ilustres julgadores de 1ª instância a concluir nesse sentido. Aliás, a eles caberia, diante de fundada dúvida, determinar a realização de diligência para esse fim, com fulcro no art. 29 do PAF, inclusive determinando a lavratura de auto de infração complementar, e reabertura do prazo de impugnação, para prevenir eventual alegação de que o lançamento fiscal estaria sendo aperfeiçoado (inovação).

Registre-se que esses fundamentos aplicam-se também ao auto de infração de IPI, pois foi lavrado com fulcro no art. 396 do Regulamento do Imposto Sobre Produtos Industrializados (RIPI/2002), vigente a época:

Art. 448. Constituem elementos subsidiários, para o cálculo da produção, e correspondente pagamento do imposto, dos estabelecimentos industriais (...)
(Lei nº 4.502, de 1964, art. 108).

(...)

§ 2º Apuradas, também, receitas cuja origem não seja comprovada, considerar-se-ão provenientes de vendas não registradas e sobre elas será exigido o imposto, mediante adoção do critério estabelecido no § 1º. (Incluído pelo Decreto nº 4.859, de 14.10.2003)

Enfim, formei convencimento de que todas as exigências devam mesmo ser canceladas.

(Assinado Digitalmente)

Antonio Jose Praga de Souza – Conselheiro.