



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

Processo n° 12448.723214/2014-91
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.489 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2016
Matéria Auto de Infração
Recorrente SOLSTAD OFFSHORE LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

**DESPESAS, CUSTOS E ENCARGOS. REQUALIFICAÇÃO
PROMOVIDA PELA FISCALIZAÇÃO. EFEITOS.**

A requalificação de despesas originalmente registradas como mútuo, com a comprovação de que se tratava de reembolso, afasta a possibilidade de dedução. Igual tratamento deve ser conferido aos custos e tributos, objetos de requalificação, que comprovadamente não se relacionavam com a atividade operacional da empresa.

**FALTA DE PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA.
CABIMENTO.**

Com o advento da Medida Provisória n. 351/2007, convertida na Lei n. 11.488/2007, tornou-se juridicamente indiscutível o cabimento da incidência da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente haja imposição da multa de ofício proporcional ao imposto e à contribuição devidos ao final do respectivo ano-calendário.

**IRPJ. LUCRO REAL. APURAÇÃO ANUAL. ESTIMATIVA.
LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**

Após o término do período-base, o imposto de renda exigível é só aquele resultante do saldo do ajuste no final do período de apuração e a constatação de falta ou insuficiência de recolhimentos mensais, por estimativa, dá ensejo unicamente à imposição da multa de ofício isolada sobre os valores devidos e não recolhidos.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.

Tratando-se de tributação reflexa decorrente de irregularidades apuradas no âmbito do Imposto sobre a Renda, constantes do mesmo processo, aplicam-se

à CSLL, por relação de causa e efeito, os mesmos fundamentos do lançamento primário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros Luis Fabiano e Ronaldo Apelbaum, que afastavam, apenas, a multa isolada. Em relação ao Recurso de Ofício, acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em NEGAR-LHE provimento.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado, Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães e Ronaldo Apelbaum.

Relatório

Como os fatos e a matéria jurídica foram bem relatados pela decisão de primeira instância, reproduzo-a a seguir:

I – DO LANÇAMENTO

Trata-se de auto de infração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), referente ao ano-calendário de 2010, com os lançamentos discriminados no quadro 1 a seguir (principal, multa e juros, calculados até .05.2014).

(...)

A impugnante tomou ciência do auto de Infração em 30/05/2014.(fl. 4.232 e 4.245).

II – DAS INFRAÇÕES LANÇADAS

2. A Empresa foi autuada pelas seguintes infrações à legislação tributária, a saber:

*IRPJ 2.1 – RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS
– RECEITAS OPERACIONAIS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS.*

Valores decorrentes de AFAC e MÚTUO.

Receitas operacionais escrituradas e não declaradas, apuradas conforme termo de verificação fiscal em anexo, que faz parte integrante deste.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2010	897.705,65	75,00
31/03/2010	1.020.000,00	75,00
30/11/2010	1.300.880,00	75,00
31/12/2010	2.000.670,00	75,00

2.2 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS – IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES NÃO DEDUTÍVEIS.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

Decorrente da desqualificação de ofício dos valores contabilizados como receitas de serviços prestados - mercado externo, o Imposto sobre Serviços tido como despesa operacional, não pode prosperar, e dessa forma essa fiscalização classifica sua dedução como despesa indedutível a partir do momento da identificação de que aqueles valores não representavam algo recebido em retribuição a serviços prestados e sim valores representativos de subvenções/reembolso de despesas.

(...)

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

- da análise de conta 3.01.02.01.04 - USO E CONSUMO, a empresa contabilizou a debito dessa conta os valores devidos quando da importação de bens do exterior, de forma destacada;

- o valor do bem importado contabilizado a debito da conta de Uso e Consumo, tem como contra-partida uma conta de receita de doação de igual valor, pelo fato de tratar-se de importações sem cobertura cambial, quando não há necessidade de pagamento ao fornecedor;

- quanto ao valor do imposto de importação, por sua natureza de não ser compensável na saída, foi agregado ao custo do bem importado, impactando o resultado do período em igual valor, tendo em vista que a fiscalizada assumiu o seu ônus;

- tomando-se por base a premissa de que os bens importados são para utilização em uso e consumo nos rebocadores, de propriedade da empresa SOLSTAD SHIPPING AS, e que a empresa fiscalizada Solstad Offshore registrou como receita de doações valor idêntico ao de gastos com importações de bens, com intuito de estornar o seu efeito, entende essa fiscalização não proceder a sua contabilização como custo operacional pelo fato do principal seguir o acessório, ou seja, se o valor dos bens importados são reembolsados para suprir os gastos internos, aqueles tributos não poderiam ser deduzidos como despesas, pois, se assim for, estariam influenciando no resultado de operações próprias da empresa;

- abaixo estão relacionados os valores do imposto de importação agregados ao valor do custo do bens importados e registrados

na conta 3.01.02.01.04 - uso e consumo, deduzidos como despesas, agrupados de forma mensal, para fins de tributação através de auto de infração como tributos não dedutíveis, a saber:

0002 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES NÃO DEDUTÍVEIS

Valores apurados conforme Termo de Verificação Fiscal, em anexo, que faz parte integrante ao auto de infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2010	29.665,07	75,00
28/02/2010	30.552,33	75,00
31/03/2010	19.140,30	75,00
30/04/2010	26.066,30	75,00
31/05/2010	96.842,02	75,00
30/06/2010	50.560,81	75,00
30/06/2010	303,01	75,00
31/07/2010	35.054,74	75,00
31/08/2010	112.218,56	75,00
31/08/2010	579,72	75,00
30/09/2010	89.202,33	75,00
30/09/2010	3.668,13	75,00
31/10/2010	83.644,96	75,00
31/10/2010	16.647,78	75,00
30/11/2010	33.897,45	75,00
30/11/2010	8.648,13	75,00
31/12/2010	20.060,53	75,00

2.3 – *DESPESAS FINANCEIRAS E/OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS – DESPESAS FINANCEIRAS NÃO DEDUTÍVEIS.*

IMPOSTO OPERAÇÕES FINANCEIRAS - IOF/JUROS - as empresas SOLSTAD OFFSHORE LTDA e SOLSTAD SERVIÇOS MARÍTIMOS LTDA, assinaram contrato de MÚTUO, onde a primeira recebeu e contabilizou o valor de R\$ 1.020.000,00 a título de empréstimos;

- o contrato foi assinado pelo administrador o Sr. Jose Roberto Almeida Neves e pelo sócio da Solstad Offshore, o Sr. Klaus Andreas Doscher, sendo essas pessoas representantes de ambas empresas - MUTUANTE e MUTUARIA;

- o contrato foi assinado em 15/03/2010, com prazo de pagamento para 15/02/2020, podendo ser prorrogado;

- a empresa fiscalizada é sócia majoritária da empresa Solstad Serviços Marítimos Ltda, tendo como sócia minoritária a empresa Solstad Brasil AS;

- a empresa Solstad Brasil AS é sócia da empresa Solstad Offshore onde detém 99% do seu capital social;

- em 12/03/2010 a empresa fiscalizada integralizou 998.999 cotas do capital da empresa Solstad Serviços Marítimos, correspondente a R\$ 998.999,00, que somados aos R\$ 21.001,00 adiantados em 12/03/2010, para aquisição do investimento e aos R\$ 1.000,00, aplicados inicialmente, perfazem R\$ 1.021.000,00 relativo ao investimento de participação no capital da empresa Solstad Serviços;

- em resumo, a empresa Solstad Offshore recorre a empréstimos da Solstad Serviços Marítimos, e na mesma data reaplica o valor mutuado em aumento do investimento de que já possuía no capital da credora Solstad Serviços Marítimos, e como consequência desse procedimento registra pagamento de imposto relativo a IOF e despesas financeiras relativas a JUROS, que contribuíram para o prejuízo contábil e fiscal do período;

Tendo em vista que o valor de R\$ 1.020.000,00, ora contabilizado como MUTUO entre as empresa Solstad Offshore e Solstad Serviços Marítimos, foi considerado por essa fiscalização como subsidio/reembolso de despesas, não procede a dedução das despesas acima citadas, razão pela qual procedemos a sua glosa como impostos não dedutíveis e glosa de despesas financeiras de juros, a saber:

Despesas financeiras indedutíveis, conforme termo de verificação fiscal em anexo, que faz parte integrante deste.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2010	2.235,68	75,00
30/04/2010	4.191,90	75,00
31/05/2010	4.331,63	75,00
30/06/2010	4.207,37	75,00
31/07/2010	4.402,23	75,00
31/08/2010	4.399,81	75,00
30/09/2010	7.172,38	75,00
31/10/2010	4.391,89	75,00
30/11/2010	4.250,10	75,00
alimento 31/12/2010 ¹ P nº 2.200-2 de 24/08/2001	4.384,57	75,00

2.4 – IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

- a empresa tem como forma de determinação da base de cálculo do imposto de renda com base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução;

- em função das infrações apuradas no decorrer da fiscalização, faz-se necessário a retificação dos balancetes de suspensão/redução elaborados pela fiscalizada, e a consequente apuração de novos valores de imposto de renda devido por estimativa;

- para essa finalidade elaboramos quadro demonstrativo anexo ao presente termo de verificação fiscal, e que faz parte integrante deste;

Imposto de renda recolhido a menor conforme termo de verificação fiscal em anexo, que faz parte integrante deste.

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/03/2010	324.301,08	75,00
30/04/2010	290.180,82	75,00
31/05/2010	408.327,68	75,00
30/06/2010	395.549,68	75,00
31/07/2010	243.690,53	75,00
31/08/2010	369.970,72	75,00
30/09/2010	413.349,14	75,00
31/10/2010	420.237,50	75,00
30/11/2010	808.027,90	75,00
31/12/2010	793.016,20	75,00

2.5 – MULTA OU JUROS ISOLADOS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CALCULO ESTIMADA.

- de acordo com o artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96, é devida multa de 50% sobre o imposto de renda devido e não recolhido, conforme quadro demonstrativo anexo a este termo de verificação fiscal, que faz parte integrante, e que serão lançadas através de auto de infração:

Falta de pagamento do imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução, conforme termo de verificação fiscal em anexo, que faz parte integrante deste.

Fato Gerador	Multa
31/03/2010	162.150,54
30/04/2010	145.090,41
31/05/2010	204.163,84
30/06/2010	197.774,84
31/07/2010	121.845,26
31/08/2010	184.985,36
30/09/2010	206.674,57
31/10/2010	210.118,75
30/11/2010	404.013,95
31/12/2010	396.508,10

2.6 - AJUSTES DO SALDO NEGATIVO DE IMPOSTO DE RENDA

- a empresa tem como forma de determinação da base de cálculo do imposto de renda com base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução;

- em função das infrações apuradas no decorrer da fiscalização, faz-se necessário a retificação dos balancetes de suspensão/redução elaborados pela fiscalizada, e a conseqüente apuração de novos valores de imposto de renda devido por estimativa;

- para essa finalidade elaboramos quadro demonstrativo anexo ao presente termo de verificação fiscal, e que faz parte integrante deste.

CSLL**2.7 – RECEITAS – FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS.**

Receitas operacionais escrituradas e não declaradas, apuradas conforme termo de verificação fiscal em anexo, que faz parte integrante deste.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2010	897.705,65	75,00
31/03/2010	1.020.000,00	75,00
30/11/2010	1.300.880,00	75,00
31/12/2010	2.000.670,00	75,00

Processo nº 12448.723214/2014-91
Acórdão n.º 1201-001.489

S1-C2T1
Fl. 8

2.8- CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS.

Valores apurados conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, que faz parte integrante ao auto de infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2010	29.665,07	75,00
28/02/2010	30.552,33	75,00
31/03/2010	19.140,30	75,00
30/04/2010	26.066,30	75,00
31/05/2010	96.842,02	75,00
30/06/2010	50.560,81	75,00
30/06/2010	303,01	75,00
31/07/2010	35.054,74	75,00
31/08/2010	112.218,56	75,00
31/08/2010	579,72	75,00
30/09/2010	89.202,33	75,00
30/09/2010	3.668,13	75,00
31/10/2010	83.644,96	75,00
31/10/2010	16.647,78	75,00
30/11/2010	33.897,45	75,00
30/11/2010	8.648,13	75,00
31/12/2010	20.060,53	75,00

Despesas financeiras indedutíveis, conforme termo de verificação fiscal em anexo, que faz parte integrante deste.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2010	2.235,68	75,00
30/04/2010	4.191,90	75,00
31/05/2010	4.331,63	75,00
30/06/2010	4.207,37	75,00
31/07/2010	4.402,23	75,00
31/08/2010	4.399,81	75,00
30/09/2010	7.172,38	75,00
31/10/2010	4.391,89	75,00
30/11/2010	4.250,10	75,00
31/12/2010	4.384,57	75,00

2.9 – FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL OU DO ADICIONAL – FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL.

O contribuinte procedeu com inexatidão à apuração da CSLL devida E/OU não efetuou ou efetuou com inexatidão o pagamento ou recolhimento da CSLL devida, e não declarou ou declarou a menor o valor a pagar, conforme termo de verificação fiscal em anexo, que faz parte integrante deste.

Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)
31/03/2010	118.908,39	75,00
30/04/2010	107.345,09	75,00
31/05/2010	150.597,96	75,00
30/06/2010	146.717,89	75,00
31/07/2010	92.768,59	75,00
31/08/2010	138.949,46	75,00
30/09/2010	155.285,69	75,00
31/10/2010	158.485,50	75,00
30/11/2010	298.810,04	75,00
31/12/2010	305.744,83	75,00

2.10 – MULTA OU JUROS ISOLADOS – FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA.

Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução, conforme termo de verificação fiscal em anexo, que faz parte integrante deste.

Fato Gerador	Multa
31/03/2010	59.454,19
30/04/2010	53.672,55
31/05/2010	75.298,98
30/06/2010	73.358,94
31/07/2010	46.384,29
31/08/2010	69.474,73
30/09/2010	77.642,85
31/10/2010	79.242,75
30/11/2010	149.405,02
31/12/2010	152.872,41

Inad digitalmente: 31/12/2010 MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

2.11 - AJUSTES DA BASE NEGATIVA DA CSLL

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

Autenticado digitalmente em 12/10/2016 por ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 12/10/2016 por ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA

Impresso em 13/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- decorrente das infrações apuradas, foram gerados reflexos na CSLL que provocaram ajustes no calculo da estimativa efetuada pela fiscalizada, onde foram apurados novos valores devidos conforme planilhas em anexo;

- a base negativa da CSLL de R\$ 2.345.475,51 apurada e declarada através da DIPJ/2011, será compensada com as infrações identificadas no decorrer da fiscalização, devendo o contribuinte proceder aos ajustes de acordo com os demonstrativos anexos ao auto de infração, via LALUR;

- o saldo de bases negativa da CSLL de anos anteriores também foi utilizada ate o limite de 30%.

2.12 - GLOSAS DE COMPENSAÇÕES EFETUADAS VIA PERDCOMP

- intimada a demonstrar as compensações de saldos negativos de IRPJ e de CSLL, a empresa fiscalizada apresentou os demonstrativos de compensações efetuadas no ano de 2010.

III - DA IMPUGNAÇÃO

3 - Em 30/06/2014, a Empresa apresentou impugnação ao Auto de Infração do IRPJ e da CSLL (fl. 5.561), e alega em síntese:

3.1 - DAS PRELIMINARES

3.1.1 - TEMPESTIVIDADE

- Que a impugnação é tempestiva;

3.1.2 – NULIDADE PARCIAL DO AUTO DE INFRAÇÃO.

- A Fiscalizada não era parte dos contratos no período fiscalizado, passando a configurar somente em 26 de janeiro de 2011, data em que houve a cessão dos direitos e obrigações pela Astromarítima Navegação S.A (doc. 05);

Embarcações	Contratos Afretamento	Contrato Serviços	cessão para SOLSTAD OFFSHORE LTDA.
NORMAND TITAN	2050.0030633.07.2		26.01.2011
NORMAND TRYM	2050.0055792.09.2		26.01.2011
NOR SUN	2050.0057429.10.2		26.01.2011
NORMAND VIBRAN	2050.0055790.09.2		26.01.2011
NORMAND DROTT	2050.0049188.09.2	2050.0049189.09.2	26.01.2011

- Não há qualquer relação contratual mantida entre a Impugnante e Petrobrás no período fiscalizado;

- Considerando que houve equívoco pela Fiscalização em relação à pessoa jurídica que figurava nos contratos das embarcações "Normand Titan", "Normand Trym", "Nor Sun", "Normand Vibran", "Normand Vibran" e "Normand Drott", "Normand Seven" e "Normand Progress", o auto de infração objeto da presente impugnação deve ser parcialmente anulado, com relação a todos os valores imputados pela fiscalização

relativos às embarcações que não eram operadas pela Impugnante, o que representa a maior parte da autuação;

- Pede nulidade pela ilegitimidade da Impugnante – Sujeito Passivo – por erro na identificação do sujeito passivo do lançamento tributário – trata-se de um vício material.

3.2 – DO MÉRITO

3.2.1 – DAS ALEGAÇÕES GERAIS

Conforme objeto social discriminado em seus atos constitutivos, a Impugnante exerce, dentre outras, as atividades de:

(i) operação e afretamento de embarcações relacionadas com a navegação de apoio marítimo e apoio portuário;

(ii) operação e afretamento de quaisquer equipamentos necessários à execução de trabalhos aquáticos e subaquáticos em águas territoriais brasileiras; e

(iii) incluindo produtos relativos a esses serviços.

No exercício regular de suas atividades, a Impugnante celebra contratos com empresas concessionárias das atividades de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo e de gás natural, especialmente com a empresa Petróleo Brasileiro S.A. - Petrobras, tendo por objeto (i) o afretamento de embarcações de sua propriedade (embarcações de bandeira brasileira), ou (ii) a prestação de serviços de operação de embarcações de propriedade de empresas estrangeiras (embarcações de bandeira estrangeira).

27. Para a presente discussão, merece destaque a atividade de prestação de serviços de operação das embarcações de bandeira estrangeira.

28. Nesta atividade, a Impugnante celebra contrato de prestação de serviços de apoio marítimo com a concessionária - Petrobrás - que executa simultaneamente contrato de afretamento com o armador/proprietário das embarcações e domiciliado no exterior. A embarcação tomada em afretamento pela concessionária - Petrobrás - é, então, disponibilizada à Impugnante para a prestação dos serviços de apoio marítimo.

29. É prática reiterada no mercado, em especial nas contratações feitas pela Petrobrás, a existência de condição contratual que ambos os contratados – armador estrangeiro e o operador brasileiro - sejam responsáveis cada um por suas funções, mas com relação a algumas obrigações específicas, em especial as relativas à manutenção da navegabilidade da embarcação - que envolvem uma série de custos e despesas específicos - a regra é pela solidariedade contratual entre os contratados, como se verá melhor a seguir.

30. Em resumo, contratualmente há a previsão de que tanto o armador - proprietário da embarcação - quanto a ora

Impugnante - prestadora de serviços - sejam contratualmente solidária por manter a embarcação sempre em plenas condições de navegabilidade, realizando a manutenção preventiva e os reparos necessários nos casos de danos e/ou avarias.

(...)

Assim o é em qualquer relação comercial. Por exemplo, numa locação de um automóvel, as despesas de manutenção (motor, câmbio, partes, peças) cabem à locadora do veículo, e não a quem o aluga. Numa locação de um imóvel, o mesmo ocorre: a regra geral é no sentido de que as benfeitorias necessárias (relativas à conservação do imóvel) e as úteis (que aumentam o uso/valor do imóvel) caibam ao proprietário, e não ao locatário, a menos que o contrato expressamente as impute ao locatário. Por ser matéria relevante no comércio, essa disposição inclusive consta expressamente na Lei de Locações (Lei n. 8.245/91, artigo 35).

35. No caso sob análise, é muito claro que essas obrigações de manutenção e reparos, por exemplo, cabem ao proprietário do bem. Isso se reflete, como não poderia deixar de ser, pelo próprio critério de remuneração previsto nos Contratos, o qual determina que a remuneração aos respectivos contratados - armador estrangeiro e armador brasileiro - sejam feitos na proporção de, aproximadamente, 70% (setenta por cento) a 80% (oitenta por cento) pelo afretamento e 20% (vinte por cento) a 30% (trinta por cento) para a prestação dos serviços de operação da embarcação, com pequena margem de variação. E não como equivocadamente afirmou a D. Fiscalização nas proporções de 90% (noventa por cento) pelo afretamento e 10% para prestação de serviços.

(...)

A Impugnante, como se verá melhor a seguir, em sua atuação como subcontratada para prestação desses serviços ao proprietário da embarcação, incorre nos citados custos e despesas para prestação desses serviços, os quais, conforme a legislação do IRPJ e CSSL, devem ser tratados como efetivos custos/despesas, conforme o caso, e que portanto foram indevidamente glosados pela fiscalização.

(...)

46. Tais presunções são arbitrárias e ferem diretamente a legislação pátria, caso a D. fiscalização desconsidera a natureza das receitas registradas pela Impugnante simplesmente para sobre estas fazer incidir IRPJ e CSSL, como se não fossem relativos à prestação de serviços.

47. Nesse sentido, lavrou o Auto de Infração objeto da presente Impugnação, desconsiderando todo o correto tratamento dado pela Impugnante aos valores provenientes do exterior - recebimentos por serviços prestados, AFAC e mútuo - os reclassificou como 'subvenções para custeio'. Assim, entendeu

por incluí-los na base de cálculo do IRPJ e CSSL e, ainda, aplicou multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) cumulada com multa isolada de 50%, além de juros computados pela Taxa Selic.

48. A simples descrição dos fatos acima já demonstra o quanto equivocado é o presente auto de infração, motivo pelo qual deve o mesmo ser integralmente cancelado. Não obstante, passemos a analisar as razões de direito que corroboram este entendimento.

(...)

NATUREZA JURÍDICA DOS CONTRATOS DE AFRETAMENTO PRINCIPALMENTE DA EMBARCAÇÃO "NORMAND BORG"

49. Considerando a pouca disponibilidade de embarcações brasileiras no mercado nacional capazes ao atendimento da demanda das atividades de exploração e produção de petróleo e gás natural, as concessionárias, tais como a Petrobrás, fazem licitações públicas internacionais, cujo objetivo é celebrar contratos visando suprir essa carência. Tais contratos, historicamente, ocorrem sob dois modelos: (i) um único Contrato de Afretamento por Tempo da embarcação, tendo como Contratante o Concessionário e, como Contratados, o Proprietário da Embarcação e uma EBN, prestadora de serviços de operação da embarcação, e (ii) dois contratos coligados, de execução simultânea, sendo um de afretamento da embarcação, com o Proprietário, e outro de prestação de serviços de operação da embarcação, com a EBN.

(...)

CONTRATOS DE SERVIÇOS FIRMADOS COM A PETROBRÁS E EMPRESA ESTRANGEIRA

(...)

Como já dito anteriormente, em face das amplas obrigações contratuais de responsabilidade do proprietário da embarcação, é comum que este opte por subcontratar uma terceira empresa para auxiliar nesse cumprimento. Não se discute que é muito mais simples realizar essa subcontratação junto à empresa brasileira, pois a embarcação operará no Brasil, os principais fornecedores são brasileiros, enquanto que o proprietário é pessoa estrangeira. Essa subcontratação, portanto, não se trata de complementação de custos ou subvenção para recuperação de custos - como quer fazer pretender a fiscalização - se assim o fosse não haveria cobrança de margem de lucro da armadora brasileira e, sim, simplesmente requerimento de reembolso de despesas.

58. Ainda, e como já dito anteriormente, a efetiva operadora das embarcações sequer era a Impugnante (exceção para a embarcação "Normand Borg", operada pela Impugnante desde julho de 2010). Logo, fica claro que o D. Fiscalização, além de

provavelmente desconhecer a forma de operação do setor e as obrigações do Proprietário e do Prestador, sequer se atentou ao fato de que a Impugnante não operava as embarcações, bem como que em relação à única embarcação operada pela Impugnante no período fiscalizado, a referida operação foi superavitária, conforme indicado no auto de infração.

(...)

**CONTRATOS BIPARTIDOS E CONTRATO ÚNICO –
NATUREZA JURÍDICA DE CONTRATOS COLIGADOS**

(...)

*A seguir, e apenas com o objetivo de afastar mais uma das equivocadas premissas da D. Fiscalização - já que, como demonstrado, a Impugnante sequer era parte dos contratos no período fiscalizado, à exceção de uma das embarcações, cuja operação foi lucrativa - passemos a tratar dos contratos chamados "bipartidos". 66. Conforme informado, uma das estruturas contratuais objeto de questionamento pela D. Fiscalização são os contratos bipartidos," onde a Empresa estrangeira celebrou contrato de afretamento e a Impugnante celebrou contrato de prestação de serviços com a Petrobrás. No entanto, conforme amplamente discorrido, a Impugnante apenas se tornou parte do contrato em **26 de janeiro de 2011**, período posterior aos fatos geradores objeto do presente auto de infração.*

67. A outra estrutura contratual consiste em um único contrato, no qual são partes a Empresa estrangeira - proprietária das embarcações - e a Impugnante - prestadora de serviços de operação. Em resumo, em ambos os casos existe um único objetivo final: fornecimento, manutenção e operação da embarcação para o cliente final, no caso, a Petrobrás. Cabe ao Proprietário fornecer e manter as embarcações, e a Impugnante, operá-las.

68. Assim, a forma contratual - definida pelo Contratante, no caso a Petrobrás - pode ser no sentido de celebrar apenas um contrato - contrato único - ou dois contratos, coligados, mas em ambos os casos são claramente sabidas quais as obrigações de cada parte contratada.

69. Importante definir contratos coligados, pois talvez seja uma figura pouco comum para a D. Fiscalização, mas que é perfeitamente reconhecida pela doutrina e jurisprudência. Contratos coligados são dois contratos distintos formalizados em um único instrumento, cada um deles mantendo a sua individualidade e se sujeitando às regras tributárias que lhes são próprias.

(...)

CUSTO BRASIL - TRIPULAÇÃO, MULTAS APLICADAS PELA CONCESSIONÁRIA E DIFICULDADES EM OBTER OS BENEFÍCIOS FISCAIS DO REPETRO

(...)

Entre outras causas que fizeram com que o custo Brasil tenha se tornado um fator de ganhos menores com desenvolvimento da atividade de apoio marítimo no país, não podemos esquecer a dificuldade e burocracia em obter o deferimento do regime aduaneiro especial REPETRO.

87. Podemos também destacar que muitas vezes as embarcações ficaram sem operar em razão da espera em realizar uma docagem em estaleiro brasileiro ou ainda, em razão da dificuldade e demora/espera nos estaleiros brasileiros, vez que a demanda é muito maior que a disponibilidade de estaleiros brasileiros, a Petrobrás colocava as embarcações como inativas, assim, a Impugnante continuava a ter os custos com tripulação, alimentação, entre outros, mas não recebia qualquer valor da Petrobrás. Outro ponto, é a morosidade da Receita Federal do Brasil na análise da Importação de peças e o seu atraso no desembarço, com elevados custos de armazenagem, além de muitas vezes essas peças terem sido importadas definitivamente quando deveriam estar amparadas no REPETRO. Logo, esses fatores também devem ser analisados como causas de uma operação menos lucrativa ou até mesmo deficitária.

88. Note que todos esses fatores, caso não sejam suficientes para afastar a equivocada interpretação de subvenção da operação, são mais que suficientes para demonstrar que quando a Impugnante foi contratada tinha uma expectativa de gasto e lucro, o que ao longo dos anos foi se superando de forma astronômica, sem haver possibilidade de revisão dos percentuais dos contratos.

89. No entanto, não há que se falar em subvenção pela Empresa estrangeira, pois conforme discorrido acima, os contratos são coligados, o que faz com que cada Empresa tenha definida suas obrigações e receitas. A Impugnante, quando subcontratada para cumprir algumas obrigações originalmente da Empresa estrangeira, assim o fez, prestando os respectivos serviços.

3.2.2 – DO ERRO NO CÁLCULO DO IRPJ E CSLL SUPOSTAMENTE DEVIDOS

- A forma de apuração do IRPJ adotada pela Impugnante é a do lucro real anual, com pagamentos mensais calculados sob forma de estimativa. Entretanto, ao calcular os tributos supostamente devidos, a D. Fiscalização não deduziu das bases acumuladas os valores apurados e recolhidos nos meses anteriores do exercício de 2010. chegando, portanto, a um total muito superior ao que seria "devido" ainda que todas as presunções - acima clara e comprovadamente demonstradas equivocadas - estivessem corretas (doc. 08).

3.2.3 – DOS VALORES GLOSADOS – PRESUNÇÃO TOTALMENTE EQUIVOCADA PELA FISCALIZAÇÃO

A – VALORES GLOSADOS RELATIVOS A IMPOSTO E JUROS PAGOS

Conforme amplamente discorrido nos argumentos expostos acima, a D. Fiscalização, partindo de presunções já demonstradas como equivocadas, desconsiderou a operação da Impugnante no período que a mesma nem era parte dos contratos tido como abusivos e, portanto, glosou valores referentes: (i) ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS - no total de R\$ 587.704,57, (ii) ao Imposto de Importação - II - no valor de R\$ 49.604,29, (iii) a despesas de juros no valor de R\$ 43.967,56 e (iv) ao Imposto sobre Operações Financeiras - IOF - no valor de R\$ 19.443,31.

91. Note que a D. Fiscalização, talvez por desconhecer os detalhes e a complexidade da operação de embarcações, entendeu que as despesas com a operação e atividade da Impugnante não eram custos ou despesas operacionais da mesma.

92. Contudo, exercer sua atividade operacional e cobrar a quem lhe contrata por esta prestação de serviços não pode em hipótese alguma ser considerado uma subvenção. Da mesma forma, os custos e as despesas incorridos no exercício de suas atividades não podem ser classificados como indedutíveis. No exercício de suas atividades a Impugnante prestou os serviços à Empresa estrangeira, tendo corretamente recolhido o ISS sobre os serviços prestados.

93. Da mesma forma, no exercício de suas atividades a Impugnante tinha gastos com compra de equipamentos e materiais, alguns deles com pequena vida útil e, portanto, consumidos na própria operação. Nessas importações, por não caber a aplicação dos benefícios fiscais inerentes ao regime de admissão temporária do REPETRO, houve o pagamento de tributos na importação, entre eles o Imposto de Importação - II. (doc. 11).

94. Por fim, houve a glosa de valores remetidos ao exterior relativamente aos juros, devidos em razão a operação de mútuo realizada pela Impugnante, bem como do respectivo IOF incidente essas remessas.

B - AFAC E MÚTUA NÃO PODEM SER CONSIDERADOS SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO DA OPERAÇÃO

96. Ainda com relação à alegação da D. Fiscalização de que os Adiantamentos para o Futuro Aumento de Capital - AFAC e Mútuo possuem natureza de subvenção para custeio ou operação, devendo, portanto, ser tributados pelo PIS e pela COFINS, é importante destacar que tal ato administrativo extrapola os limites da fiscalização e viola o princípio da legalidade.

97. Inicialmente, impende destacar que os AFAC, recebidos pela Impugnante de sua controladora, foram efetivamente utilizados com o intuito de aumentar seu capital social. Os valores relativos ao mútuo, por sua vez, também foram devidamente registrados na contabilidade da Impugnante em seu passivo, além dos devidos registros perante o Banco Central do Brasil.

98. Assim, e conforme tudo o já demonstrado na presente, a descon sideração do correto tratamento fiscal aplicado pela Impugnante a esses valores, tratando-os como subvenção para custeio de operação, revela-se uma presunção totalmente arbitrária, pois tais valores foram necessários para que aumentasse o capital de giro da Impugnante e assim aumentar o número de embarcações operando no país, vez que a ANTAQ exige um capital mínimo de dois milhões e quinhentos mil reais para que a Impugnante pudesse operar na navegação de apoio marítimo, bem como manter a operação das embarcações no período de inatividade (Downtime) (doc. 12).

- A Fiscalização violou o princípio da legalidade:

100. Não fosse o suficiente, registre-se que o ato administrativo de lançamento requer seja produzida a prova da ocorrência de fato que, inequivocamente, se subsuma à hipótese descrita pela norma jurídica. A reclassificação, para fins fiscais, de valores relativo a AFAC e mútuo (doc. 13), há de ser acompanhada de elemento probatório, produzido pela fiscalização, o que não ocorreu no presente caso.

101. Ou seja, a D. Fiscalização jamais poderia pretender desconsiderar o pactuado nos contratos firmados pelas partes junto a Petrobrás, para simplesmente estabelecer, ao seu bel-prazer e sem fundamentação, que os valores recebidos pela Impugnante não se trataram de AFAC e Mútuo, mas sim de subvenção para custeio da operação.

(...)

3.2.4 - PRECEDENTE FAVORÁVEL DO CARF AFASTANDO A GLOSA DE REEMBOLSO DE CUSTO/DESPESAS

105. Contrário ao equivocado entendimento de que houve subsídio à operação da Impugnante pela Empresa estrangeira, destacamos que recentemente foi proferido acórdão pelos membros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, processo nº 19395.720018/2012-13, afastando a exigência do pagamento de Imposto de Renda Pessoas Jurídicas e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em autuação fundada em supostas omissões de receitas que não foram oferecidas à tributação, em caso bastante similar, que também envolvia afretamento contratado junto a empresa estrangeira e prestação de serviços por operador nacional.

3.2.5 - DA INAPLICABILIDADE DA CUMULAÇÃO DAS MULTAS ISOLADA DE 50% E DE OFÍCIO DE 75% - OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE. DA

PROPORCIONALIDADE E DO NÃO CONFISCO. ART. 2º DA LEI Nº 9.784/99.

(...)

Não se pode olvidar que o fato gerador do IRPJ é o lucro real e da CSLL é a base de cálculo positiva, sendo ambos apurados em 31 de dezembro do ano-calendário.

O IRPJ e a CSLL, pagos mensalmente, são apenas antecipações dos valores apurados no balanço anual, devido no final do período-base. Assim, quando se verifica a falta de pagamento destes tributos, somente pode ser considerado o IRPJ e a CSLL apurados ao final do ano-calendário, para fins de aplicação de quaisquer sanções.

112. Portanto, a imposição da multa isolada no percentual de 50% faz com que a infração acabe sofrendo a imposição cumulativa de duas multas sobre a mesma base de cálculo, redundando numa exigência a título de multa de 125% do valor do IRPJ e da CSLL.

(...)

3.3 - CONSIDERAÇÕES FINAIS E RESUMO DOS ARGUMENTOS DE DEFESA

Conforme amplamente discorrido acima, para fins de elucidação dos argumentos utilizados na defesa da Impugnante, seguem abaixo, de forma resumida, os principais pontos:

(a) Os fatos geradores que deram ensejo ao presente auto de infração, correspondem ao período fiscalizado entre janeiro de 2010 a dezembro de 2010. Nesse período, os contratos celebrados das embarcações "Normand Titan", Normad Trym", "Nor Sun", "Normand Vibran", "Normand Vibran" e "Normand Drott", tinham como Empresa Brasileira de Navegação, responsável pela operação das embarcações, a Empresa Astromarítima Navegação S.A., pessoa jurídica contratada pela Petrobrás, que não tem qualquer relação societária com a Impugnante. Somente em 26 de janeiro de 2011 houve a cessão dos contratos para à Impugnante.

(b) Sendo certo que a mesma não era parte dos contratos, torna-se completamente equivocada a presunção de que houve por parte da Empresa estrangeira subvenção à Impugnante, ou de que propositalmente a Impugnante firmou contratos deficitários a fim de que fossem remetidos a maior parte dos valores ao exterior com benefício da alíquota zero de imposto de renda. A Impugnante sequer era parte desses contratos no período fiscalizado.

(c) Em relação às embarcações "Normand Seven" e "Normand Progress", destaca-se os respectivos contratos foram diretamente firmados, com as Empresas Solstad Shipping A.S. e

SUBSEA 7 Limited, e Solstad Shipping A.S e Technip, respectivamente, todas residentes no exterior. Ainda, fundamental apontar que nunca houve a cessão desses contratos para a Impugnante. Mais uma vez, falhou o fiscal, pois sua presunção novamente se mostrou totalmente equivocada.

(d) Não obstante o acima exposto, houve outro equívoco grosseiro da D. Fiscalização, ao calcular o IRPJ e CSLL supostamente devidos. Como identificado pela D. Fiscalização, a forma adotada pela Impugnante para apuração do IRPJ é a do lucro real anual, com pagamentos mensais calculados sob forma de estimativa. Entretanto, ao calcular os tributos supostamente devidos, a D. Fiscalização não deduziu das bases acumuladas os valores apurados e recolhidos nos meses anteriores do exercício de 2010, chegando, portanto, a um total muito superior ao que seria "devido", um excesso equivocado de aproximadamente R\$ 12.881.041,77, como se demonstrou numericamente ao longo da presente.

(e) Ainda que todas as presunções comprovadamente demonstradas equivocadas estivessem corretas - e claramente não estão - o valor máximo do auto de infração, sem a exclusão da multa isolada (50%) - que deve ser excluída, como exposto - seria de R\$ 4.506.266,66. Somente em relação à embarcação "Normand Borg" a Impugnante passou a ser parte da estrutura contratual, e isso apenas de julho a dezembro de 2010. Tal contrato foi firmado tendo, de um lado, uma Concessionária como Contratante e, de outro, uma Empresa Estrangeira como afretadora da embarcação e Empresa Brasileira de Navegação como operadora dessa embarcação. Ainda assim, as presunções da D. Fiscalização, quanto às tais subvenções, contratos propositadamente deficitários, escoamento de recursos ao exterior, foram devidamente demonstradas equivocadas e infundadas, pois que, como apontado pelo próprio fiscal, a operação dessa embarcação foi superavitária.

(g) Desfeitas as premissas da D. Fiscalização e uma vez demonstrado como efetivamente são divididas as obrigações do proprietário estrangeiro da embarcação e do prestador de serviços nacional, não há também que se falar na glosa de valores (i) remetidos ao exterior relativamente a juros, devidos em razão de operação de mútuo, (ii) do respectivo IOF incidente nessas remessas, (iii) referentes ao Imposto de Importação recolhido pela Impugnante quando adquiriu determinados bens consumíveis, e (iv) relativos ao Imposto Sobre Serviços, recolhido pela Impugnante relativamente aos serviços por ela prestados. Novamente, trata-se de presunções equivocadas da D. Fiscalização.

(h) As operações de empréstimo foram devidamente registradas, contabilizadas, oferecidas à tributação, não podendo simplesmente ser desconsideradas sem a devida fundamentação. Logo, não há que se falar em glosa de despesas de juros e de IOF, ou de tratamento dos mútuos como subvenção para operação.

(i) Neste mesmo sentido, os AFAC, recebidos pela Impugnante de sua controladora, que foram efetivamente utilizados com o intuito de aumentar seu capital social.

(j) Ainda, os valores relativos ao Imposto de Importação, já que se referem à dispêndios na importação de itens necessários à sua operação, enquanto subcontratada do armador estrangeiro.

(k) Por fim, os valores relativos ao Imposto Sobre Serviços, recolhido pela Impugnante relativamente aos serviços por ela prestados.

(l) Destaca-se o recente precedente do CSRF, proferido no acórdão nº 9101001.657, 1. Turma, Sessão de 15 de maio de 2013, por unanimidade de votos, no sentido de que a omissão de receita requer prova da existência de tais receitas e o não oferecimento destas à tributação.

m) Por fim e não menos importante, a imposição da multa isolada no percentual de 50% faz com que a infração acabe sofrendo a imposição cumulativa de duas multas sobre a mesma base de cálculo, redundando numa exigência a título de multa de 125% do valor do IRPJ e da CSLL, o que deve ser afastado no caso concreto, diante dos precedentes juntados, os quais apenas confirmam a ilegalidade desse procedimento.

(n) Pelo exposto, resumidamente, o grande equívoco da D. Fiscalização foi não analisar os contratos e simplesmente partir de presunções totalmente equivocadas para autuar.

(o) No período fiscalizado, a Impugnante era uma terceira Empresa que sequer figurava como parte nos contratos - à exceção do relativo à embarcação "Normand Borg" - sendo subcontratada pela Solstad Shipping A.S. para prestação de serviços no Brasil.

(p) Quanto à "Normand Borg", mais uma premissa equivocada, já que a operação dessa embarcação - realizada pela Impugnante de julho a dezembro de 2010 - foi superavitária.

(q) Pelo amplamente discorrido, não pode prosperar o referido auto de infração, devendo ser integralmente cancelado.

4 - CONCLUSÃO E PEDIDO

Diante do exposto, resta evidente que o crédito tributário consubstanciado no Auto de Infração ora impugnado deve ser integralmente cancelado, uma vez que:

(i) Existe clara nulidade do auto de infração em relação aos contratos das embarcações "Normand Titan", "Normand Trym", "Nor Sun", "Normand Vibran", "Normand Vibran" e "Normand Drott". Assim, o referido auto deve ser parcialmente anulado, com relação a todos os valores imputados pela fiscalização relativos às embarcações que não eram operadas pela Impugnante no período autuado, a qual sequer era parte nos

respectivos contratos, que representam a maior parte da autuação;

(ii) Houve um claro erro da D. Fiscalização ao calcular os valores supostamente devidos a título de IRPJ e CSLL, pois que não foram realizadas as deduções dos valores pagos nos meses anteriores do exercício de 2010, ou seja, foram somadas as bases e desconsiderados os pagamentos realizados pela Impugnante. Assim - e apenas com o fim de demonstrar esse erro de cálculo - levando em consideração as presunções arbitrárias - e claramente demonstradas equivocadas - chegou-se, como demonstrado, a um excesso de cobrança no total de R\$ 12.881.041,77, que devem ser integralmente cancelados;

(iii) No mérito, todos os valores relativos ao IPRJ e CSLL cobrados entre 01/01/10 a 31/12/2010 devem ser integralmente cancelados, pois que as presunções que embasaram a autuação foram arbitrárias, não comprovadas, já que (a) os contratos executados pela Impugnante são perfeitos e válidos, (b) as obrigações do armador estrangeiro, enquanto fornecedor das embarcações e obrigado mantê-las operacionais e em perfeito funcionamento, e da Impugnante, apenas de operá-las, são claramente identificadas nos contratos assinados e perfeitamente divisíveis. Assim, deve ser integralmente cancelada a autuação ora impugnada, já que (a) os recebimentos da Impugnante por prestação de serviços foram relativos a serviços efetivamente prestados ao armador estrangeiro, a ele faturados e oferecidos à tributação, (ii) os valores relativos ao AFAC e Mútuo refletem as operações realizadas e registradas, tendo sido contabilizados e oferecidos à tributação pela Impugnante, e (iii) as despesas glosadas relativas ao ISS, II, IOF e juros remetidos ao exterior se trataram de efetivos dispêndios da Impugnante, necessários à sua operação;

(iv) Logo, não havendo qualquer valor devido relativo ao IRPJ e à CSLL, não haverá base para as respectivas cobranças de multas e juros, de modo que o presente Auto de Infração deve ser integralmente cancelado;

(v) Caso não se concorde com os argumentos apresentados nesta impugnação, o que se admite apenas como hipótese, deve ser cancelada a multa isolada, no percentual de 50%, pois foi aplicada de forma cumulada com a multa de ofício de 75%, sobre uma única - e não existente - infração da legislação, redundando numa exigência de multa de 125%) dos tributos supostamente devidos;

(vi) A autuação ora impugnada viola frontalmente os princípios da boa razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco.

127. Por fim, caso seja necessário *protesta pela produção de qualquer tipo de prova, seja ela análise contábil.* (grifamos).

128. Isto posto, requer a Impugnante sejam julgados integralmente improcedentes o Auto de Infração decorrentes do MPF nº 0710800.2013.00250.

A Impugnante, ao fundamentar seus argumentos, menciona decisões administrativas e Judiciais.

Em sessão de 28 de maio de 2015 a 1ª Turma da Delegacia de Julgamento de Belém, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, afastando parte significativa dos créditos autuados, o que ensejou a apresentação de Recurso de Ofício, por força do limite de alçada.

Por seu turno, com a ciência da decisão, a interessada interpôs Recurso Voluntário, no qual repetiu, basicamente, os argumentos da impugnação, com ênfase na preliminar de nulidade parcial e na particularidade dos contratos sob exame.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais, razão pela qual dele conheço.

Faremos, a seguir, a análise tópica dos argumentos de defesa e do fundamento do Recurso de Ofício.

a) Preliminar de Nulidade

Neste tópico, defende a Recorrente que até 26 de janeiro de 2011 não era parte dos contratos efetuados e que, em decorrência, não poderia ser autuada no período, o que ensejaria a nulidade de parte dos Autos de Infração por erro material na indicação do sujeito passivo.

Alega que a empresa contratada para a operação das embarcações era a Astromarítima e que somente em momento posterior assumiu tal atividade. Entende que o fato de incorrer em despesas com mão de obra e fornecedores para os navios não a qualifica como operadora.

Por outro lado, a fiscalização concluiu que a operação efetivamente foi realizada pela Recorrente, que lançou na contabilidade custos e despesas relativos às embarcações.

O modelo do negócio celebrado, que seria comum para o mercado de afretamento, foi assim descrito pelas autoridades fiscais no TVF (fls. 4.132):

- a empresa estrangeira, interessada em prestar, para empresas do ramo de petróleo e gás, em território nacional, serviços de prospecção, perfuração, avaliação, e "workover" **cria uma empresa no Brasil, sobre a qual detém o controle acionário;**

- de modo geral a **empresa contratante (Petrobrás)** firma contrato de **afretamento de embarcações (REBOCADORES)**, onde de um lado a empresa estrangeira proprietária das embarcações, é a **recebedora de praticamente 90% (noventa por cento) do valor do contrato firmado e de outro, a empresa nacional criada para a prestação de serviços e manutenção da embarcação, que fica com os 10% (dez por cento) restantes do contrato;**

- via de regra, essas empresas **são financiadas pelas empresas estrangeiras** para cobertura de seus gastos no desempenho de suas funções, visto que o seu **faturamento isoladamente, fica aquém** de suas necessidades;

- na prática é fácil de ver que este procedimento é típico de um **contrato único** pela contratante e pelas empresas contratadas que são Personalidades Jurídicas diferentes, **mas possuem o mesmo proprietário**, isto é, decisão única de comando;

- o propósito da separação de 90% para a empresa estrangeira e 10% para a empresa nacional, é o **escoamento para o exterior** da maior parte dos valores envolvidos, já que, dessa maneira, "é possível enquadrar quase que a totalidade do valor sob o alcance de alíquota mínima" (alíquota zero - afretamento); (grifamos)

Especificamente em relação à atuação da Recorrente e ao período de 2010, neste tópico contestado, a fiscalização informou que:

A empresa Solstad efetuou, no decorrer do período fiscalizado, importações de bens para aplicação basicamente no rebocador Normand Borg, para a qual foi **contratada como operadora** adotando em sua contabilidade os seguintes procedimentos:

a) registrou como **despesas** do período na conta uso e consumo os valores das importações desses produtos pelo valor aduaneiro, mais o valor do imposto de importação devido na importação;

b) decorrente dessas importações **registrou créditos** de PIS e de COFINS, que posteriormente foram utilizados na compensação com débitos devidos pelo registro das **receitas** de serviços do mercado interno e receitas de doação; (grifamos)

Importa ressaltar como ocorriam os registros contábeis da Recorrente no país e os pagamentos efetuados pela controladora no exterior:

- a empresa registrou a **débito** da conta nº 1.01.05.04.02.01 - Solstad Shipping AS, conta de ativo circulante, e a **crédito** da conta nº 6.03.02.01.02 - Receita Serviços Prestados - Mercado Externo, **conta de receita, pelo registro do direito a receber, e**

em seguida e na mesma data procedeu a baixa do direito, registrando a crédito a conta nº1.01.05.04.02.01 - Solstad Shipping AS, e debitando conta de banco nº 1.01.02.02.01 - banco Itaú, agncia 0911 c/c 10204-4, pelo recebimento dos valores;

- note-se que, em via de regra, qualquer empresa nacional cotidiana, apos a prestação dos serviços contratados, emite fatura contra a empresa contratante do exterior, aguarda que sejam atestados os serviços prestados, e posteriormente que seja efetuado o seu pagamento, onde geralmente são identificados ganhos ou perdas com a variação da moeda pelo tempo decorrido, chamando-se, a isto de variação cambial ativa ou passiva. Mas para a empresa fiscalizada isso não ocorre, porque entre a data da emissão da nota fiscal e o seu recebimento, o prazo é IMEDIATO, fato esse que se repete para todo o ano de 2010. Situação tal que leva a fiscalização ao entendimento de tratar-se de fornecimento de recursos de forma a suprir as necessidades da fiscalizada, ou seja, após identificação do somatório de todos os gastos do período necessários, emite uma nota fiscal para a empresa do exterior, sobre o manto de serviços prestados, mas que na realidade representa recuperação de custos (reembolso de despesas), e a empresa do exterior envia os recursos necessários, através de contrato de câmbio, com código de serviços;

Parece-nos que os argumentos formulados pela fiscalização estão corretos, assim como os documentos apresentados pela interessada não têm o condão de infirmar o raciocínio, mas de confirmá-lo.

Tome-se, como exemplo, as notas fiscais apresentadas pela Recorrente (fls. 6.014 e ss.) que são sequenciais, periódicas e possuem como tomador a sua controladora no exterior, Solstad Shipping AS (Noruega).

Nas primeiras notas fiscais, emitidas manualmente, consta expressamente que se trata de "**reembolso de despesas**", junto com a expressão "serviço de assessoria administrativa". Posteriormente, essa informação de que se tratava de "reembolso de despesas" foi removida, provavelmente para que não restasse configurada a verdadeira natureza da operação.

Nesse sentido, impõe-se acompanhar o entendimento da fiscalização, abaixo resumido, no sentido de que o contrato, como um todo, tinha a Recorrente como efetiva encarregada da parte operacional das embarcações, que era suprida mediante recursos oriundos do exterior, na exata medida em que incorridos, embora formalmente fossem remetidos ao país a título de pagamento pela "prestação de serviços":

- pela leitura do contrato firmado entre as empresas no Brasil e no exterior, mais os registros contábeis e demais documentos examinados pela fiscalização, concluímos que os valores recebidos da empresa SOLSTAD SHIPPING AS não representaram ingressos de recursos advindos da prestação de serviços, mas sim de reembolso de despesas para fazer frente as suas necessidades financeiras para cumprimento das obrigações

*contratuais, encobertos pela roupagem de serviços contratados.
(grifamos)*

Essa situação pode ser comprovada a partir de diversas rubricas encontradas na contabilidade da Recorrente, relativas ao fornecimento da tripulação, a despesas com o pessoal de bordo (salários, INSS, seguro, FGTS etc.) e assim por diante.

Intimada acerca dos lançamentos contábeis, entendo que a Recorrente não conseguiu comprovar sua tese de que não era parte dos contratos nem participava da operação das embarcações, razão pela qual deve ser afastado o argumento de nulidade por erro na indicação do sujeito passivo.

b) Do mérito

Neste tópico, que em grande parte se confunde com o anterior, defende a Recorrente que a fiscalização não entendeu a complexidade das operações e dos contratos de afretamento e, em razão disso, estabeleceu presunções equivocadas acerca de parte dos valores recebidos, que foram classificados originalmente como AFAC (Adiantamentos para Futuros Aumentos de Capital) e mútuos entre as empresas.

Com efeito, a fiscalização entendeu que tais remessas constituíram, de fato, **subvenções para custeio**, nos seguintes termos:

*Decorrente as exposições de motivos, com intuito de demonstrar a correlação dos valores levados a débito de custo/despesas de pessoal com as receitas geradas em função da execução dos contratos de prestação de serviços com as diversas embarcações, que dessem cobertura a manutenção da fonte produtora da empresa Solstad Ltda, **CONCLUÍMOS que a empresa fiscalizada foi financiada pela SOLSTAD SHIPPING AS de recursos para fazer frente as suas necessidades perante a seu contratante, ou seja, a PETROBRÁS, vez que em nenhum momento foi identificado o efetivo recebimento de recursos decorrentes dos citados serviços.***

*Fica evidente a **existência de injeção de recursos** por parte da empresa estrangeira pela leitura dos contratos de afretamento das embarcações e de gestão de navios, onde temos que quando o contrato é firmado entre a Petrobrás, Solstad Offshore e Solstad Shipping, a empresa fiscalizada recebe uma pequena parte para fazer frente as suas necessidades contratuais, mas quando o contrato é firmado entre as empresas ligadas (Solstad Offshore e Solstad Shipping AS), a empresa nacional Solstad Offshore, apesar de serem identificadas suas obrigações contratuais, **em momento algum ficam evidenciadas receitas pela sua participação nos serviços**, considerando-se que existiram pagamentos as empresas estrangeiras, restando a Solstad Offshore recorrer aos ingressos de recursos via serviços pela contratação de 16 tripulantes, adiantamentos para futuro aumento de capital - AFAC e empréstimos de MÚTUO.*

ou de MUTUO, tem a natureza de subvenções para custeio ou operação, bem como de recuperação de custos ou despesas. (grifamos)

A leitura das peças processuais e a análise dos argumentos de cada parte nos levam a concluir pela **procedência** do raciocínio formulado pela fiscalização, dada a absoluta impossibilidade de uma empresa economicamente viável atuar exclusivamente da forma estabelecida por seus administradores, que são os mesmos no país e no exterior.

Houve, para além de qualquer dúvida, subvenção para custeio e despesas, com o objetivo de reduzir a carga tributária, como claramente demonstra o quadro a seguir.

ANO BASE	RECEITA	CUSTO/DESPESA	PREJUÍZO.	PREJUÍZO.
	LIQUIDA	S	CONTÁBIL	FISCAL
2009	725.832,30	2.466.698,16	1.709.643,63	1.695.520,63
2010	12.960.827,41	15.849.017,99	2.245.086,04	2.345.475,51
2011	47.192.527,44	58.370.265,38	3.283.406,04	2.595.529,31
2012	58.955.613,16	69.038.422,58	4.529.611,93	3.091.318,58

A despeito dos argumentos jurídicos formulados pela Recorrente, acerca das características e dificuldades do Repetro, dos contratos de execução simultânea e da conhecida obrigatoriedade de contratação de empresa brasileira de navegação (EBN) para operar embarcações estrangeiras no país, nada disso tem o condão de afastar as conclusões da fiscalização ou de ser oponível às regras tributárias vigentes.

No que tange às **despesas e valores glosados** pela fiscalização (juros, II, ISS, IOF), que foram mantidos pela decisão de piso, aduz a Recorrente que novamente se trata de equívoco na compreensão das complexas operações efetuadas.

Como visto, a fiscalização **desqualificou** a prestação de serviços para a controladora no exterior, embora a Recorrente alegue que os tributos e despesas glosados foram incorridos de acordo com a sua atividade operacional, o que de certo modo contradiz a tese, já afastada neste voto, de que não operava as embarcações. Defende, ainda, a validade dos gastos relativos às operações de mútuo.

Ocorre que a glosa desses valores, porque desnecessários, no entendimento da fiscalização, deflui da requalificação dos recursos que ingressaram na empresa, conforme demonstra a autoridade fiscal:

- os valores recebidos a título de serviços prestados, na realidade representavam subvenção de custeio/reembolso de despesas;

- os bens importados são para utilização em uso e consumo nos rebocadores, de propriedade da empresa SOLSTAD SHIPPING AS, e que a empresa fiscalizada Solstad Offshore registrou como receita de doações valor idêntico ao de gastos com importações de bens, com intuito de estornar o seu efeito, entendemos não proceder a sua contabilização como custo operacional pelo fato do principal seguir o acessório, ou seja, se o valor dos bens importados são reembolsados para suprir os gastos internos, aqueles tributos não poderiam ser deduzidos como despesas,

pois, se assim for, estariam influenciando no resultado de operações próprias da empresa;

- o valor de R\$ 1.020.000,00, ora contabilizado como MÚTUO entre as empresa Solstad Offshore e Solstad Serviços Marítimos, foi considerado neste julgamento como subsídio/reembolso de despesas, não procede a dedução das despesas de juros e IOF, razão pela qual concordamos a sua glosa como impostos não dedutíveis e glosa de despesas financeiras de juros. (grifamos)

Na esteira do raciocínio e fundamentos adotados neste voto, entendo que não merecem reparos, quanto ao tópico, a conclusão fiscal e a decisão de primeira instância.

Por fim, no que tange à aplicação **concomitante da multa isolada e da multa de ofício**, para fatos geradores **posteriores a 2007**, reitero a seguir os argumentos que venho utilizando em dezenas de julgados.

Esta Turma tem decidido, a exemplo de outros colegiados do CARF, no sentido de que a multa isolada, na anterior redação do artigo 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser afastada em observância ao princípio da consunção.

Como se sabe, o princípio da consunção (também denominado princípio da absorção) aplica-se quando há uma sucessão de condutas tipificadas que, em razão de um nexo de dependência intrínseco, permite que a infração mais grave absorva aquelas de menor intensidade, em razão do brocardo *lex consumens derogat lex consumptae*, o que equivale a dizer que o crime-fim absorve o crime-meio.

Essa teoria encontra suas raízes na famosa *double jeopardy clause*, preceito fixado pela 5ª Emenda à Constituição dos Estados Unidos, que determina que *ninguém poderá ser por duas vezes ameaçado em sua vida ou saúde pelo mesmo crime*, o que se constitui, há tempos, na aplicação da clássica regra que veda a dupla punição em razão do mesmo fato, tal como garantida pelo princípio *ne bis in idem*, conforme a inteligência da Súmula 105 deste Conselho:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Contudo, o papel precípua do julgador é o de analisar o conjunto normativo vigente e aplicável ao tempo dos fatos.

Assim, na hipótese dos autos, convém destacar que houve alteração no comando original do artigo 44, oriunda da redação que lhe foi dada pela Lei n. 11.488/2007, fruto da conversão da Medida Provisória n. 351/2007.

Penso que a alteração buscou afastar a dubiedade e a imprecisão do comando anterior, circunstâncias que levaram à elaboração da Súmula 105 deste Conselho, que conferiu, à luz do artigo 112, I, do CTN, interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte.

Ocorre que a partir da **nova redação inexistente dúvida**, vale dizer, não se vislumbra mais qualquer impedimento jurídico para a aplicação concomitante das multas previstas nos incisos I e II, "b", do artigo 44:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Como no caso dos autos as multas isoladas se referem à falta de pagamento de estimativas mensais posteriores à vigência da nova redação do artigo 44, posto que relativas ao ano-calendário de 2010, entendo como jurídica e obrigatória a aplicação concomitante das infrações nele previstas, vez que as multas são completamente distintas e autônomas.

c) Do Recurso de Ofício

Em relação ao Recurso de Ofício apresentado pela DRJ de Belém, convém destacar que aquele colegiado afastou a maior parte dos lançamentos por entender que houve erro no cálculo das estimativas.

A empresa, quando da apresentação da impugnação, indicou pontualmente os supostos erros e elaborou tabelas comparativas para demonstrar a improcedência dos cálculos efetuados pela fiscalização, conforme se pode observar no Acórdão recorrido (fls. 5.946 e ss.).

Os argumentos da defesa, à época, podem ser assim resumidos (grifos no original):

*- A forma de apuração do IRPJ adotada pela Impugnante é a do lucro real anual, com pagamentos mensais calculados sob forma de estimativa - balancete de suspensão. Entretanto, ao calcular os tributos supostamente devidos, a D. Fiscalização **não deduziu das bases acumuladas os valores apurados e recolhidos nos meses anteriores do exercício de 2010, chegando, portanto, a um total muito superior ao que seria "devido" ainda que todas as presunções - acima clara e comprovadamente demonstradas equivocadas - estivessem corretas (doc. 08).***

Com efeito, a DRJ de Belém, ao examinar os argumentos e tabelas concluiu pela sua procedência parcial, tanto em relação ao IRPJ como no que se refere à CSLL, a partir dos seguintes fundamentos (grifos no original):

A divergência apontada pela Impugnante diz respeito à:

- **infração 04** (fl. 4.235) referente Imposto de Renda recolhido a menor no valor de R\$ 4.466.651,22 que segundo os cálculos da Impugnante o valor devido é de R\$ 793.016,20;

- na **infração 05** referente a Multa Isolada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada de R\$ 2.233.325,61 que segundo os cálculos da impugnação é de R\$ 396.508,10;

- em relação a **CSLL** recolhida a menor no valor de R\$ 1.673.613,44, os cálculos da Impugnante apuram o valor devido de R\$ 305.744,83, e no que diz respeito à Multa Isolada pela falta de recolhimento da **CSLL** sobre base de cálculo estimada de R\$ 836.806,72 que segundo os cálculos da impugnação é de R\$ 152.872,41.

Ocorre que, a Impugnante não demonstra como chegou a estes valores, no entanto, ao analisarmos os demonstrativos, de apuração do IRPJ e CSLL devida sobre estimativa de fl. 4.159/4.160, elaborado pela Fiscalização verificamos que a recorrente **tem razão em parte**, vejamos:

No que diz respeito à apuração do **Lucro real ajustado** não resta dúvida que a Fiscalização o calculou corretamente, considerando a base acumulada mês a mês e descontando o lucro real declarado, no caso todos com valores negativos.

Seguindo a análise deste demonstrativo fica claro que **equivocadamente** a Fiscalização ao apurar as supostas estimativas devidas na época deixou de considerar os valores dos IRPJ e da CSLL dos meses anteriores, tendo em vista que na própria sistemática das apurações das bases de cálculos foram consideradas os valores acumulados mês a mês. Partido desta análise montamos as **tabela 01, 02** o que demonstra **novos valores de estimativas devidas na época, que serão as bases de cálculos das novas multas aplicadas isoladamente pelo não recolhimentos de tais estimativas**:

(...)

Outro equívoco da Fiscalização foi considerar as estimativas devidas à época como devidas fossem (**infração 04**).

Ora, após o término do período-base, o imposto de renda exigível é só aquele resultante do saldo do ajuste no final do período de apuração. A **constatação de falta ou insuficiência de recolhimentos mensais, por estimativa, dá ensejo unicamente à imposição da multa de ofício isolada sobre os valores devidos e não recolhidos**.

A observação é pertinente porque se a opção foi pela apuração anual, os valores apurados no decorrer do ano-calendário de 2010 são estimativas. Nessa condição, pode-se aferir a impropriedade do lançamento cotejando-o com os estritos termos da lei.

(...)

O entendimento consolidado pela legislação infralegal é no sentido de que o lançamento tributário efetivado após o encerramento do exercício financeiro deve abranger apenas a multa punitiva. Isto porque, já a partir do primeiro dia do ano seguinte, é possível saber se a empresa apurou Lucro Real ou Prejuízo Fiscal, condição que, embora seja, de certo modo, irrelevante para a caracterização da infração fiscal decorrente da falta de recolhimento da estimativa (art 44, inc. II, da Lei 9.430/96), revela-se importante se se deve ou não cobrá-la, conforme o caso reclame, correspectivamente, a incidência do inc. II do art. 44 da referida lei. Por conseguinte, encerrado o período de apuração do imposto, cujo fato gerador se realizou instantaneamente em 31.12.2010, a exigência da estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido com base no Lucro Real.

Como a ciência do lançamento se deu após o encerramento do ano calendário de 2010, não caberia mais a cobrança da exigência principal (estimativa), pois a lei, nesse caso, prescreve a cobrança isolada da multa punitiva. Nesse sentido, é pacífica a jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes (...).

Em decorrência do exposto, o lançamento a ser efetivado seria para imposição da multa isolada. Não podendo ser cobrada a estimativa devida.

Após esta análise assim fica o crédito tributário mantido:

DEMONSTRATIVO DOS TRIBUTOS EXONERADOS

TRIBUTOS	MULTA LANÇADO - R\$	MULTA EXONERADA - R\$	MULTA MANTIDA - R\$
IRPJ	5.068.188,73	4.466.651,25	601.537,48
CSLL	1.898.806,94	1.673.613,44	225.193,50

DEMONSTRATIVO DAS MULTAS ISOLADAS EXONERADAS

TRIBUTOS	MULTA LANÇADO - R\$	MULTA EXONERADA - R\$	MULTA MANTIDA - R\$
MULTA ISOLADA IRPJ	2.233.325,62	1.829.311,67	404.013,95
MULTA ISOLADA CSLL	836.806,71	683.934,29	152.872,42

À luz da legislação de regência (artigo 44 da Lei n. 9.430) e dos artigos 15 e 16 da IN SRF 97/93, vigentes à época dos fatos e reproduzidos a seguir, entendo que não merece reparos a decisão recorrida.

Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.

§ 1º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de que trata o "caput" sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 2º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 2º do artigo anterior, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional procederá à aplicação da multa de que trata o "caput" sobre o valor apurado com base nas regras dos arts. 3º a 6º, ressalvado o disposto no § 3º do artigo anterior.

§ 3º A não escrituração do livro Diário e do LALUR, até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, implicará a desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 10, aplicando-se o disposto no § 1º.

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto. (grifamos)

Ante o exposto CONHEÇO do Recurso Voluntário e, no mérito, voto por NEGAR-LHE provimento, assim como NEGAR provimento ao Recurso de Ofício.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Relator