



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.724528/2017-54
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-006.033 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2022
Recorrente PRIO BRAVO (SUCESSORA DE : FRADE JAPÃO PETRÓLEO LTDA)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012

LANÇAMENTO. NULIDADE POR PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O lançamento atendeu aos preceitos legais e contém a descrição dos fatos, a fundamentação ou a motivação da infração e a capitulação legal, entre outros requisitos, que permitiram que o contribuinte exercesse o contraditório e o direito de defesa. Não tendo havido prejuízo ao contraditório e à ampla defesa, restam afastadas as nulidades arguidas.

GLOSA DE DESPESAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONTABILIDADE E ASSESSORIA. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

A efetiva prestação de serviços atrelados às áreas contábil, fiscal, financeira, entre outros ainda que tenham caráter imaterial, podem ser comprovados de forma inequívoca por vários documentos, como relatórios, e-mails, atas de reuniões, indicação das pessoas que prestaram o serviço, entre outros. A ausência da comprovação de forma inequívoca, justifica a manutenção da glosa.

GLOSA DE DESPESAS. DESPESAS OPERACIONAIS. INCIDENTE NA BACIA DE CAMPOS. DEDUTIBILIDADE.

Há de se reverter a glosa das despesas, quando o contribuinte logra êxito em comprovar o abandono do poço e, por conseguinte, tratar-se de despesas incorridas para reparo de danos e manutenção do Campo petrolífero, justificando-se sua dedutibilidade naquele ano-calendário.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

LANÇAMENTO REFLEXO. DECORRÊNCIA.

Aplica-se à CSLL a mesma conclusão em referência ao IRPJ por se tratar de idêntica matéria fática.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2012

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. POSSIBILIDADE DE CONCOMITÂNCIA COM IRPJ.

Os pagamentos foram efetivados sem que tivesse ocorrido a efetiva prestação do serviço, configurando o pagamento sem causa. A lei determina que nas hipóteses de pagamento sem causa, há de se efetivar a retenção na fonte.

Trata-se de hipótese de incidência distinta do IRPJ, na qual a Recorrente não atua como contribuinte, mas sim como responsável pela antecipação dos tributos devidos pela pessoa beneficiária do pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, a) Quanto ao recurso de ofício: Por unanimidade de votos, negar-lhe provimento; b) Quanto ao recurso voluntário: b.1) Quanto às preliminares: Por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares arguidas; b.2) Quanto ao mérito: Dar provimento parcial ao recurso voluntário para: b.2.1) Quanto à infração 05 (decorrente da glosa de despesas com Exploração de Bloco): Por maioria de votos, cancelar a infração, nos termos do voto da Relatora, vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que mantinha a infração. Votou pelas conclusões o Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior; b.2.2) Quanto à infração 07 (multas isoladas): por determinação do art. 19-E da Lei nº. 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, cancelar a infração. Vencidos os Conselheiros Giovana Pereira de Paiva Leite (Relatora), Heitor de Souza Lima Junior, Rafael Taranto Malheiros e Lizandro Rodrigues de Sousa, que mantinham a infração. Designado para redigir o Voto Vencedor o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Relatora

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas de Souza - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Rafael Taranto Malheiros, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca (suplente convocada), Heitor de Souza Lima Junior (Presidente)

Fl. 3 do Acórdão n.º 1301-006.033 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 12448.724528/2017-54

Relatório

Trata o presente processo de recurso voluntário e de ofício em face do acórdão da DRJ n. 08-46-.321, que julgou parcialmente procedente a impugnação do contribuinte.

Por bem descrever os fatos ocorridos até então, valho-me em parte do relatório da decisão recorrida:

Cuida o presente da constituição do crédito tributário relativo ao IRPJ (fls. 851 a 861), à CSLL (fls. 862 a 875) e ao IRRF (fls. 876 a 879), no total de R\$ 56.968.967,88, incluídos a multa de ofício, os juros de mora e a multa exigida isoladamente, com fundamento no Termo de Verificação Fiscal (fls. 809 a 850).

Termo de Verificação Fiscal

O contribuinte celebrou contrato de concessão para exploração, desenvolvimento e produção de petróleo e gás natural com a Agência Nacional do Petróleo (doravante, apenas ANP) e Petróleo Brasileiro S/A (Petrobrás).

Posteriormente, a Petrobrás celebrou contrato para formação do consórcio Campo Frade entre as empresas Chevron Brasil Ltda (Chevron), Petrobrás e o sujeito passivo acima identificado, sendo a primeira designada a operadora do consórcio, com participação de 51,3791%. Ao contribuinte, coube 18,2609%, e à Petrobrás, 30%.

Em março/2012, a produção de petróleo foi interrompida por iniciativa da Chevron, em decorrência de afloramento a 3 km do poço 9-FR-50DP-RJS, e reiniciou apenas em abril/2013 após a aprovação das agências reguladoras.

O início da ação fiscal ocorreu após a intimação do Termo de Início de Procedimento Fiscal, em 05/02/2015, no qual o Auditor-Fiscal solicitou a composição da rubrica **Outras Despesas Operacionais**.

Por amostragem, o Auditor-Fiscal selecionou as contas com valores mais expressivos (Despesas Gerais/Adm Cash Call, Despesas Exploração Bloco e Despesas com Impairment), excluindo do escopo da ação fiscal a última ante o estorno de seu efeito fiscal pela sua adição ao Lucro Líquido do período.

O contribuinte informou que as Despesas Gerais e Administrativa do *Cash Call* eram baseadas em demonstrativo denominado *Statement of Expenditures*. Após análise do material apresentado em resposta ao termo de intimação nº 2, o Auditor-Fiscal identificou que parte do valor registrado como despesa correspondia à Variação Cambial de R\$ 8.715.440,85.

A partir dos esclarecimentos do contribuinte sobre essa rubrica, o Auditor-Fiscal demonstrou os três efeitos tributários provocados por sua escrituração contábil.

O primeiro deles é consequência da análise da linha 57, ficha 09A da DIPJ, onde está registrada a variação cambial passiva de R\$ 18.586.596,80, e do registro da variação do dólar a partir de dados do Banco Central do Brasil. Como a variação fora positiva ao longo do ano-base 2012 e se tratavam de valores a receber do exterior, não haveria variação passiva, mas ativa. Quando questionada acerca disto, o contribuinte citou tratar-se de adição informada equivocadamente como exclusão na resposta ao termo de intimação nº 5. **Como resultado, o Auditor-Fiscal tributou R\$ 18.586.596,80 como exclusão indevida ao lucro líquido.**

Com referência ao segundo efeito, o contribuinte apresentou o anexo 9 em que demonstra os valores mensais de variação cambial ativa que deveriam compor a linha

13, da ficha 09A da DIPJ a título de **adição ao lucro líquido do período, para o total de R\$ 23.346.346,55.**

O último efeito tributário alude à forma com que o contribuinte registrou a variação cambial no período, tendo apresentado o anexo 4 composto por planilha comparativa entre os valores contabilizados na conta contábil 4040527 e os valores a partir do *Statement of Expenditures*. Ante o exposto, o Auditor-Fiscal **procedeu a ajustes nos meses de janeiro a março que totalizaram R\$ 6.404.679,13.**

Acerca das Despesas de Exploração de Bloco, a partir das respostas e provas fornecidas pelo contribuinte e pela Chevron em atendimento à diligência fiscal, o Auditor-Fiscal expediu a intimação fiscal n.º 8 com o intuito de obter esclarecimentos a respeito do registro de despesas referente ao **incidente Frade**, especificamente em relação ao poço **9- FR-50DP-RJS**, e documentos comprobatórios que guardam intrínseca e inequívoca relação a sua manutenção.

As notas fiscais apresentadas têm caráter genérico, como apoio marítimo da embarcação CBO Guanabara, serviços prestado conforme contrato, serviços de perfuração de poços de petróleo através da unidade de perfuração marítima Sedco 760, operação ROV ou serviço de prontidão para resposta a derramamento de óleo no mar.

A planilha de custos não esclarece a motivação da escrituração ou a identificação da origem desses valores, se proveniente do incidente em Frade ou da atividade normal relativa aos demais poços e necessária à manutenção do campo.

Os contratos de câmbio de aluguel de equipamento tem como receptor a empresa Transocean UK Limited, relativo ao contrato de perfuração n.º 10004-OK-A, datado de 16/11/2005, da unidade de perfuração marítima Sedco 760, não permitindo identificar sua relação com o incidente de Frade.

Considerado o material apresentado pelo contribuinte, dentre estes ainda a distribuição contábil, a unidade de produção e os serviços de monitoramento e combustíveis, o Auditor-Fiscal não pôde associá-los irrestrita e inequivocamente ao incidente havido em Frade, glosando-os como despesas operacionais do período e tratando-os como despesas plurianuais e que deveriam ser ativados para serem amortizados.

Tudo isso a partir de vários argumentos, dentre estes a não configuração do abandono do poço, com a comprovação de sua devolução e autorização emitida pela ANP, o que levou o **Auditor-Fiscal a tributar a quantia de R\$ 88.221.036,99.**

Com referência à multa contabilizada em setembro/2012, o **Auditor-Fiscal glosou a quantia de R\$ 4.494.372,71**, por se tratar de despesa indedutível na forma do art. 299 do Decreto n.º 3.000, de 1999.

Em seguida, o Auditor-Fiscal efetuou análise da linha 4, ficha 5A da DIPJ e instaurou diligência na empresa prestadora dos serviços, a Inpex Petróleo Santos Ltda (IPSL). Na ocasião, esta esclareceu o objeto dos serviços prestados (financeira, fiscal, auxílio na área contábil e demais serviços para administração e manutenção da empresa no Brasil) e forneceu as demais informações requeridas pelo Auditor-Fiscal, que se debruçou sobre as DIPJs e os contratos de prestação de serviços com a IPSL e o escritório Domingues & Pinho Contadores.

Ao término da análise, o **Auditor-Fiscal glosou, por falta de comprovação da efetiva prestação de serviços de assessoria pela IPSL, a quantia de R\$ 1.707.473,87**, valor sobre o qual também incidiu o imposto sobre a renda retido na fonte à alíquota de 35%, na forma do art. 674 do Decreto n.º 3.000, de 1999.

Concluída a fiscalização, o Auditor-Fiscal ajustou as estimativas de IRPJ e da CSLL e lançou a multa isolada com fulcro no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996.

Impugnação

Intimado do lançamento em 03/07/2017, conforme o aviso de recebimento à fl. 880, o contribuinte apresentou sua defesa em 02/08/2017, às fls. 929 a 1.003.

Preliminarmente, o impugnante entende que a fiscalização desconsiderou valores a serem excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e, ainda, computou valores dupla ou triplamente no reajuste. Afora, no tocante às estimativas mensais dos tributos citados, promover a adição direta em dezembro/2012 dos resultados acumulados ao longo do ano. Esses vícios serão mencionados pontualmente a cada tópica, da forma organizada pelo contribuinte em sua defesa.

Quanto à variação cambial excluída pelo contribuinte na linha 57, ficha 9A da DIPJ, este reconheceu, na resposta à intimação n.º 5, que o valor foi indevidamente excluído das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo ainda apresentado as memórias de cálculo nos anexos 8 e 10.

Além desse erro, o contribuinte ainda recalculou os resultados da variação cambial que deveriam ter sido adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo-os apresentados nos anexos 9 e 10 da resposta à intimação n.º 5.

Ainda sobre as variações cambiais, o contribuinte ratifica a existência de distorções que provocaram diferenças no processamento das informações contidas nos anexos 3 e 4 da resposta à intimação n.º 8.

Ao término da exposição, enumera os erros cometidos pela fiscalização ao tratar a matéria: **a) a desconsideração da variação cambial passiva em janeiro e fevereiro, que reduziria a base imponible para R\$ 20.485.483,94, no lugar de R\$ 23.346.346,55; b) a desconsideração, na re-apuração, das variações passivas, que deveriam ser excluídas, e produziram resultado negativo de R\$ 3.598.823,21, não positivo de R\$ 6.404.679,13; c) o emprego de valores acumulados em duplicidade quando estes já haviam sido cumulados pelo contribuinte na planilha fornecida à fiscalização; d) a glosa do acumulado de R\$ 18.586.596,80 apenas em dezembro/2012, não em bases mensais, impactando o cálculo das estimativas; e) a desconsideração do ajuste passivo referente à conta contábil 4.04.05.27.**

Em seguida, começa um arrazoado em que discorre sobre os critérios para dedutibilidade de despesas operacionais, no teor do art. 299 do Decreto n.º 3.000, de 1999.

Passa, então, a defender a dedutibilidade das despesas incorridas com o incidente de Frade, que compreendiam gastos com prevenção, monitoramento, contenção dos danos e manutenção do campo petrolífero, bem como com empregados, combustíveis, materiais e serviços contratados ou alocados para as atividades necessárias de contenção dos danos decorrentes e restauração das condições de segurança do campo.

Salienta o contribuinte que a fiscalização não questionou a dedutibilidade das despesas, e sim o momento desta, porquanto teriam que ser ativadas para amortização subsequente e não contabilizadas integralmente, tendo a acusação seu fundamento no art. 301 do Decreto n.º 3.000, de 1999.

Entretanto, o contribuinte não encontrou, na legislação, fundamento para a desqualificação das despesas operacionais em plurianuais, como alternativa ao emprego da regra geral do regime de competência, que determina o registro e dedução das despesas no período em que esta se tornam jurídica ou economicamente devidas.

Os gastos incorridos com o incidente, em seu entender, assemelham-se a despesas com reparos e conservação, autorizadas no art. 346, do Decreto n.º 3.000, de 1999.

No que concerne aos argumentos empregados para descaracterização das despesas, o contribuinte refuta-os individualmente: a) **não compreende em que medida o aumento de gastos contabilizados com o incidente de Frade no período de apuração teriam o condão de comprometer sua dedutibilidade**, b) **explica que a data de assinatura prévia ao incidente é irrelevante, e apenas expõe a necessidade de alocação de mão de obra para atender as medidas de contingência e manutenção**, c) **apresenta a documentação que comprova o abandono do poço, embora destaque que isto não modifica a natureza das despesas no contorno do art. 299 do RIR, de 1999**, d) **reforça que os gastos não se referem a períodos futuros, mas são medidas efetivas e emergenciais tomadas no exercício em que houve o incidente**, e) **cita que o último argumento só reproduz a explicação fornecida de como efetuou a contabilização e tributação**.

A título argumentativo, o contribuinte informa que a eventual discordância quanto ao momento da dedutibilidade dos gastos com o incidente de Frade deveria resultar só na multa e juros de mora, nos termos do art. 273 do RIR, de 1999, e do Parecem Normativo CST n.º 2, de 1996. Assim, haveria postergação no recolhimento de tributos, o que demandaria a recomposição das bases de cálculo dos tributos nos anos-calendário subsequentes, e isto não foi feito, o que atrairia a improcedência do lançamento.

Com relação à glosa dos serviços prestados pela IPSL, a data de início foi junho/2011, apesar de, pela relação de confiança, a assinatura do contrato somente ocorreu em 12/05/2012, perto da conclusão dos serviços, o que explica porque o pagamento deu-se em uma única parcela no valor de US\$ 680 mil. Em seu entender, tal modelo negocial não viola nenhum dispositivo do Código Civil nos arts. 593 a 609.

Por se tratarem de serviços atrelados às áreas contábil, fiscal, financeira, administrativa e de manutenção das atividades no Brasil, eles não possuem resultado material, devendo-se admitir a prova indiciária como meio de prova de sua efetiva prestação. Apresenta, então, como prova: contrato de prestação de serviços, nota fiscal de serviços, extrato bancário, registros contábeis, DARFs que comprovam a retenção de tributos e e-mails e documentos produzidos pela IPSL durante a prestação de serviços.

Nessa toada, também questiona a imposição do IRRF à alíquota de 35% em decorrência de pagamento sem indicação do beneficiário ou da causa da operação, além de tratar sobre a incompatibilidade entre a) a glosa de despesas não comprovadas e a exigência de IRRF sobre uma idêntica base fática, *bis in idem* nas palavras da doutrina e jurisprudência administrativa, e b) a multa de ofício e a imposição do IRRF, dada sua natureza punitiva.

Para finalizar, defende a) a impossibilidade de cobrança de estimativas em razão do encerramento do ano-calendário, b) a existência de saldo negativo dos tributos ao fim do ano-calendário, c) a improcedência da dupla exigência caracterizada pela recomposição das estimativas mensais e reajuste do lucro real apurado em 31 de dezembro, d) a desconsideração de parte das estimativas recolhidas em fevereiro/2012, e) a impossibilidade de exigência das multas isoladas em razão da falta de recolhimento de estimativas, f) a impossibilidade de cumulação desta com a multa de ofício e g) a ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre as multas calculadas.

Resolução

Na sessão de 27 de setembro de 2017, esta 3ª Turma de Julgamento, por meio da Resolução n.º 08-003.188 (fls. 2.258 a 2.270), converteu o julgamento em diligência para que o Auditor-Fiscal se pronunciasse sobre:

- A desconsideração da variação cambial passiva de R\$ 1.044.105,41 e R\$ 1.816.757,20 (janeiro e fevereiro) no cômputo da adição a título de variação cambial ativa na infração 2.

- A suposta contagem em duplicidade das diferenças de variação cambial apuradas nos meses de janeiro a março, pois considerados os valores acumulados e não individualizados.
- A desconsideração da variação cambial passiva na conta contábil 4.04.05.27 e qual seria a fórmula correta para cálculo desta rubrica.
- Ante as provas carreadas aos autos, dentre as quais a prova do abandono do poço e o pronunciamento da Deloitte, se permanece o posicionamento fiscal de desconsideração dos gastos com o incidente de Frade como despesas operacionais.
- Ante as provas carreadas aos autos, se permanece a glosa dos serviços prestados pela IPSL por não estar comprovada sua efetiva prestação.
- O fundamento em que se baseou o Auditor-Fiscal para exigir a insuficiência de recolhimento das estimativas de janeiro a maio.
- Ante a juntada de DARFs e DCOMPs, se merecem ser retificadas as estimativas de IRPJ e da CSLL tomadas no cálculo dos autos de infração.

Outrossim, foi apresentada a tradução juramentada do contrato n.º 10004- OK-A firmado com a Chevron Brasil Ltda e Transocean UK Limited às fls. 2.284 a 2.525.

Relatório de Diligência Fiscal

Às fls. 3.359 a 3.385, o Auditor-Fiscal elaborou relatório de diligência fiscal respondendo aos questionamentos elaborados por esta Turma de Julgamento e reabrindo prazo para novas considerações do sujeito passivo sobre a matéria.

O Auditor-Fiscal retificou o valor tributável da infração 2, considerando os argumentos indicados pelo contribuinte, obtendo a quantia de R\$ 20.485.483,94.

Ele também entendeu não haver contagem em duplicidade com relação à infração 3, pois, na base de cálculo adotada, excluiu o valor apurado no mês anterior.

Ainda sobre essa infração 3, o Auditor-Fiscal reconheceu que a tributação de R\$ 6.404.679,07, em dezembro/2012, é indevida ante a identificação de variação cambial passiva de R\$ 8.715.440,85 no mesmo período. Outrossim, apenas serão mantidas, para fins de cálculo das estimativas, as diferenças apontadas de janeiro a março.

Sobre a infração 5, o Auditor-Fiscal entendeu que os gastos incorridos no incidente de Frade eram no sentido de explorar novo poço a fim de alcançar novo reservatório (N575), como está descrito nas notas fiscais emitidas. No mais, não restou comprovado documentalmente o efetivo abandono do poço, apenas projeto neste sentido, de modo que a infração em questão restou mantida.

A respeito da infração 6, manteve a glosa da prestação de serviços da IPSL por falta de comprovação efetiva de sua prestação.

Finalmente, acerca da exigência das estimativas mensais, o Auditor-Fiscal reconhece a procedência da impugnação, mantendo, tão somente, a multa de ofício de 50%.

Considerações do Contribuinte

Cientificado da Resolução acima mencionada, o contribuinte apresentou novas considerações às fls. 2.529 a 2.590.

Como matéria introdutória, o contribuinte entende que a conversão do julgamento em diligência é prova de que a autuação não estava perfeita e sucintamente fundamentada,

tanto que, ao tratar da infração 5, alterou o critério jurídico da autuação de despesas plurianuais para despesas com exploração. O mesmo ocorreu com as infrações 6 e 8 e a ausência de contrato de rateio entre os intervenientes.

Na verdade, acredita ter havido revisão do lançamento na forma dos arts.

145 e 149 do Código Tributário Nacional, porquanto foram alterados atributos intrínsecos ao lançamento, tratando-se de hipótese excepcional que não poderia ser efetuada como resposta à diligência.

Outrossim, a não lavratura de auto de infração obscurece o trabalho do contribuinte em conhecer o valor efetivamente devido após a revisão do lançamento, com a individualização do prejuízo compensado, a base de cálculo e os valores devidos, prejudicando o exercício da ampla defesa.

Reitera que a fiscalização, mesmo após a demonstração feita na impugnação, insiste em manter o cálculo em duplicidade e desconsiderar variações cambiais negativas mensais. A estes erros acrescenta a precariedade do lançamento, a ausência de fundamentação jurídica adequada e a incoerência de determinados fundamentos, sem olvidar da não análise do conteúdo de diversos documentos probatórios acostados à defesa.

Após esse ponto, o contribuinte começa a tecer conclusões em torno das infrações resultantes da diligência fiscal, além de resgatar pontos já enfrentados na impugnação original.

Por bem da síntese, deixarei para abordá-lo com maior profundidade durante o voto.

Após a retorno da diligência, a Turma da DRJ julgou parcialmente procedente a impugnação do contribuinte, no sentido de: 1) rejeitar as preliminares de nulidade; 2) manter o lançamento da infração 01, referente à exclusão indevida de variações cambiais; 3) retificar o lançamento quanto à infração 02, referente à falta de adição de variação cambial, alterando o valor tributável de R\$ 23.346.346,55 para R\$ 20.485.483,94; 4) retificar o lançamento para excluir a quantia de R\$ 6.404.679,07 da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em 31 de dezembro, mantendo-a **somente** para apuração da ausência ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais com fins de determinação da multa isolada; 5) manter a glosa de R\$ 4.494.372,71 correspondente à penalidade aplicada pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), escriturada em setembro/2012, por se tratar de multa de caráter não compensatório; 6) manter a glosa de despesas dos serviços prestados pela INPEX no valor de R\$ 1.707.473,87; 7) manter a glosa de despesas de exploração em bloco no valor de R\$ 88.221.036,99; 8) cancelar a cobrança das estimativas mensais, mas manter a multa por falta de recolhimento de estimativas, com os devidos ajustes; 9) manter a incidência de juros sobre multa.

Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. BASE DE CÁLCULO. INCORREÇÕES.

Eventuais incorreções na base de cálculo do tributo não importarão em nulidade e poderão ser sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo ou quando não influírem na solução do litígio.

NULIDADE. MODIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO E DO CRITÉRIO JURÍDICO APÓS DILIGÊNCIA FISCAL. INOCORRÊNCIA.

Incabível a arguição de modificação do critério jurídico quando a diligência cuidou de analisar a documentação e os esclarecimentos apresentados em sede de impugnação, responder quesitos feitos pela autoridade julgadora e revisar, a menor, o lançamento, para tanto, lançando mão de argumentos não antes formuladas, apenas porque diante de provas diversas, sem contudo alterar a fundamentação legal da autuação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

DESPESAS COM O INCIDENTE DE FRADE. ÔNUS DA PROVA.

Compete ao contribuinte a prova do fato constitutivo de seu direito, o de que os gastos com o incidente de Frade foram gastos com conservação e manutenção em decorrência do desastre ambiental causado pela exsudação de óleo e gás para a superfície.

GLOSA DE DESPESAS. EFETIVIDADE DOS SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO.

A procedência ou improcedência das glosas de despesas deve ser aferida a partir do exame da necessidade das referidas despesas à luz dos critérios fixados na legislação, bem como a partir da comprovação por parte do sujeito passivo da efetiva prestação dos serviços contratados, mediante documentação hábil e idônea.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. APURAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. CABIMENTO. CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO. ADMITIDA.

Nos lançamentos de ofício, será exigida isoladamente multa sobre o valor do pagamento mensal por estimativa que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, cabível sua cumulação com a multa de ofício no percentual de 75% sobre o tributo devido.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2012

GLOSA DE DEDUÇÕES. IMPOSTO RETIDO NA FONTE POR PAGAMENTO SEM CAUSA. CABIMENTO.

O IRPJ e a CSLL incidente sobre a glosa de custos ou despesas indedutíveis ou não comprovados pode estar cumulado com o IRRF sobre o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, pois ambos incidem sobre materialidades distintas e previstas em lei.

MULTA DE OFÍCIO. IMPOSTO RETIDO NA FONTE POR PAGAMENTO SEM CAUSA. NATUREZAS JURÍDICAS DISTINTAS. CABIMENTO.

Em se tratando de naturezas jurídicas distintas, não há que se falar em cumulação entre o Imposto sobre a renda retido na Fonte, tributo cobrado do substituto tributário, e a multa de ofício, decorrente do lançamento de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2012

LANÇAMENTO REFLEXO. DECORRÊNCIA.

Aplica-se à CSLL a mesma conclusão em referência ao IRPJ por se tratar de idêntica matéria fática.

Em razão dos valores exonerados, houve **Recurso de Ofício** por parte da DRJ.

Em **21/05/2019**, o contribuinte foi cientificado da decisão da DRJ (Termo de fl.3495) e, em **19/06/2019**, interpôs **Recurso Voluntário** (Termo fl. 3501), através do qual:

- Alega nulidade da autuação em razão de **(i) erros cometidos na apuração** do montante devido e **na fundamentação jurídica** adotada para a glosa de despesas; **(ii) modificação do critério jurídico** adotado após a Diligência Fiscal; e **(iii) ausência da lavratura de novos autos de infração**, com a individualização do montante devido, o que acabou por prejudicar o amplo exercício do contraditório e ampla defesa;

- Em relação à **infração 05**:

- Alega que as despesas incorridas no período não poderiam deixar de estar relacionadas ao Incidente Frade, até mesmo porque a operação da Recorrente estava paralisada (doc. 02), justamente em função do Incidente;

- Argumenta que os eventos de 2011 e de 2012 tratam de Incidentes ocorridos no Campo de Frade e culminaram na adoção de diversas medidas mitigatórias e reparatórias pelo Consorcio, que ainda estava investigando as causas, demandando inclusive a paralização da operação em Março de 2012 (doc. 02). E por consequência lógica, estando as atividades de perfuração e produção suspensas, as despesas que foram incorridas a partir de abril do ano-calendário de 2012 estavam diretamente relacionadas ao Incidente, não tendo qualquer propósito de geração de receitas futuras ou de incremento de valor do campo;

- Acrescenta que todos os gastos, por estarem intrinsecamente relacionados ao Incidente Frade (assim entendidos ambos os eventos de novembro de 2011 e março de 2012), correspondem a despesas operacionais que não estavam relacionadas aos custos de produção, mas ao Incidente, e, portanto, foram incorridas afetando unicamente aquele mesmo exercício;

- Discorre sobre o conceito de despesas plurianuais para demonstrar a impossibilidade de se conferir o tratamento tributário de “despesas plurianuais” às despesas incorridas pela Recorrente com o Incidente Frade;

- Argumenta que ainda que se tratassem de despesas de exploração, elas seriam dedutíveis em face do art.416 do RIR/99, que não se aplicaria tão somente à Petrobrás, mas às demais empresas de Óleo e Gás, uma vez que o Decreto foi editado quando existia o monopólio por parte da Petrobrás e a legislação posterior consignou a dedutibilidade para todas as empresas do setor;

- Defende a comprovação do abandono do poço;

- Caso mantida a glosa das Despesas de Exploração em Bloco, argui erro de direito e nulidade em face da postergação no recolhimento e na necessidade de recomposição da apuração nos exercícios futuros;

- Quanto à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas (**infração 7**), alega que não pode ser mantida, quando a cobrança das diferenças de tributo sobre as próprias estimativas já foi cancelada;
 - Argumenta que a multa só pode ser exigida antes do término do ano-base correspondente; que não é permitido ao Fisco exigir a cobrança de multa isolada sobre meras estimativas, sem que seja verificado se há IRPJ e CSLL a pagar ao final do ano-base e; que a alteração legislativa promovida pela Lei n.º 11.488/07 não teve o condão de alterar essa realidade, tampouco a jurisprudência administrativa dominante a respeito da matéria;
 - Ainda no que diz respeito à multa isolada, argumenta erro no cálculo realizado pela fiscalização quanto às infrações 1, 2 e 3 que repercutiram na apuração da multa isolada. O erro consistiria na falta de reapuração do valor mensal da infração 1, que deixou de considerar os saldos negativos mensais, com isso, o saldo das estimativas mensais restou diferente daquele que efetivamente teria sido apurado caso a D. Fiscalização tivesse procedido com o cálculo mensal, tal como seria mandatório;
- Em relação às **infrações 6** (glosa de despesas de prestação de serviços pela IPSL) e **8** (IRRF por pagamento sem causa), defende que os serviços prestados pela IPSL estão atrelados às áreas contábil, fiscal, financeira e quaisquer outros necessários para a administração e manutenção de suas atividades no Brasil, representando, portanto, despesas operacionais, normais e usuais, nos termos do artigo 299, do RIR/99;
 - Informa que procedeu à alteração no CNPJ da IPSL após reconhecer o equívoco de ausência das atividades desenvolvidas no seu cadastro; e que o mero equívoco na regularização do CNAE não se prestaria a comprovar a ausência da efetiva prestação dos serviços, mormente tendo-se em vista que tal situação já se encontra devidamente regularizada;
 - Argumenta que a prestação desses serviços se justifica a medida que, durante o período (junho de 2011 a maio de 2012), a Recorrente ainda não possuía empregados que pudessem desempenhar tais atividades, de modo que restou acordado que a IPSL desempenharia os serviços em questão;
 - Em relação à comprovação inequívoca e efetiva exigida pela DRJ, a Recorrente cuidou de juntar aos autos diversos e-mails que evidenciam a efetiva prestação dos serviços (Doc. 21 da Impugnação). De todo modo, é importante se reiterar a natureza dos serviços prestados pela IPSL, pois a DRJ acabou exigindo provas impossíveis de se conseguir;
 - Quanto ao lançamento do IRRF sob a alíquota de 35% constante do artigo 61, da Lei n.º 8.981/95, seria dever da D. Fiscalização aprofundar suas investigações para demonstrar, inequivocamente, a ocorrência de pagamento sem causa, o que não ocorreu no presente caso. Também argumenta que a aplicação do art. 61 da Lei n.º 8.981/95 e do art. 674 do RIR/99 é cabível somente nos casos em que as autoridades fiscais verificam a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não

identificado, caso tal hipótese não tenha implicado concomitantemente redução do lucro líquido, como a glosa de despesas;

- Aduz que ainda admitida a aplicabilidade da exigência do IRRF à alíquota de 35% sobre os referidos pagamentos, o que se admite apenas para fins de argumentação, a D. Autoridade Fiscal deveria ter ao menos abatido do lançamento os valores já retidos pela Recorrente;

Ao final, a Recorrente requer a reforma do Acórdão n.º 08- 46.321, na extensão em que ora se recorre, com a consequente restauração dos prejuízos fiscais consumidos pelas Infrações 1 a 6, bem como a desconstituição das parcelas autuadas que foram inadvertidamente mantidas pela r. decisão recorrida, determinando-se o cancelamento dos Autos de Infração e o consequente arquivamento do respectivo processo administrativo.

Após o processo ter sido a mim distribuído, a Recorrente atravessou memorial, no qual resume e reitera os argumentos despendidos no recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, Relatora.

Do Recurso de Ofício

A DRJ deu provimento parcial à impugnação do contribuinte, implicando exoneração de crédito tributário em valor superior ao limite de **R\$ 2.500.000,00** estabelecido na Portaria MF n.º 63/2017, razão pela qual conheço do recurso de ofício.

A decisão de 1ª Instância deu provimento à impugnação nos seguintes pontos: i) Infração 02 - Reduziu o valor tributável de R\$ 23.346.346,55 para R\$ 20.485.483,94; ii) Infração 03 - Cancelou integralmente a infração, excluindo o valor tributável de R\$ 6.404.679,13; iii) Infração 07 – Cancelou integralmente o lançamento das estimativas mensais e reduziu o valor das multas isoladas; conforme tabela abaixo:

Descrição da Infração	Valor Tributável/Valor lançado	Valores Mantidos pela DRJ	Parcela Exonerada
ADICÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: VARIACÕES CAMBIAIS ATIVAS - OPERAÇÕES LIQUIDADAS	23.346.346,55	20.485.483,94	2.860.862,61
infração 02			
infração 03	6.404.679,13	0,00	6.404.679,13
infração 07	583.646,25	0,00	583.646,25
infração 07	1.278.525,49	0,00	1.278.525,49
infração 07	1.776.722,85	0,00	1.776.722,85
infração 07	2.749.122,07	0,00	2.749.122,07
infração 07	519.418,03	0,00	519.418,03
		Total-----	6.907.434,69
infração 07	291.823,12	282.823,12	9.000,00
infração 07	639.262,75	621.262,75	18.000,00
infração 07	888.361,42	773.584,89	114.776,53
infração 07	1.374.561,03	1.045.523,58	329.037,45
infração 07	259.709,01	0,00	259.709,01
		Total-----	730.522,99

Passo à análise.

Da Infração 02 – Adições não Computadas na Apuração do Lucro Real

A infração 02 decorreu de adições não computadas na apuração do lucro real referente a variações cambiais ativas. A Autoridade Fiscal apurou a falta da adição correspondente no valor de R\$ 23.346.346,55 conforme tabela abaixo:

MÊS/ANO	VARIAÇÃO CAMB. ATIVA
Janeiro/2012	
Fevereiro/2012	
Março/2012	702.212,27
Abril/2012	1.658.087,34
Maió/2012	3.445.043,97
Junho/2012	4.581.807,76
Julho/2012	2.337.009,09
Agosto/2012	2.190.911,25
Setembro/2012	2.351.469,09
Outubro/2012	1.601.606,36
Novembro/2012	2.219.572,21
Dezembro/2012	2.258.627,21
Total	23.346.346,55

Em sua impugnação, o contribuinte arguiu que a Fiscalização deixou de considerar variações patrimoniais passivas nos meses de janeiro e fevereiro e apresentou memória de cálculo com os valores que considerava corretos.

Este ponto foi objeto de diligência, tendo o argumento do contribuinte sido acatado pelo Auditor que realizou o procedimento, conforme o seguinte trecho do Relatório:

b) quanto a questão propriamente dita, qual seja, a falta de aceitação dos valores de variação cambial passiva de R\$ 1.044.105,41 (janeiro) e de R\$ 1.816.757,20 (fevereiro), ha de se aceitar a argumentação apresentada pela impugnante, conforme consta do quesito, visto que, **apos revisão dos valores constantes dos quadros demonstrativos anexos ao processo, esses valores foram incluídos de forma indevida quando da apuração dos valores a serem tributados, vez que foram utilizados os valores da coluna de apuração da variação cambial, quando o correto seria a utilização dos valores constantes da coluna com saldos acumulados proveniente do confronto entre os valores de variação cambial passiva contra os de variação cambial ativa, utilizando-se aqueles de saldo positivo.**

O Colegiado *a quo*, aplicando o resultado da diligência, determinou a redução da base tributável para R\$ 20.485.483,94, após a dedução das variações cambiais ativas dos meses de janeiro e fevereiro.

Neste ponto, mostra-se acertada a decisão da DRJ, não merecendo reparos.

Da Infração 03 – Adições não Computadas na Apuração do Lucro Real

A Infração 03 também tratou de adições não computadas no lucro real no valor de R\$ 6.404.679,13 referentes a variações cambiais ativas.

No curso do procedimento fiscal, o sujeito passivo foi intimado a esclarecer a composição de gastos com variação cambial no valor de R\$ 8.715.440,85, transcreve-se (fls.818 e ss):

Questionada a empresa FJPL sobre a composição do valor de R\$ 8.715.440,85 através do TIF 0008, foi informado na carta-resposta, datada de 02 de Junho de 2017, que:

Inicialmente, a Sociedade esclarece que o valor de R\$ 26.281.996,23 (vinte e seis milhões duzentos e oitenta e um mil novecentos e seis reais e vinte e três centavos) contabilizados na conta 4040521 não guarda relação com o valor de R\$ 26.434.430,62 (vinte e seis milhões quatrocentos e trinta e quatro mil quatrocentos e trinta reais e sessenta e dois centavos) apresentado na resposta ao Termo de Intimação # 0002. No anexo 01, apresentamos a composição do valor de R\$ 26.281.996,23 da conta 4040521 - Despesas Gerais e Administrativas do Cash Cali. Vale ressaltar que a composição deste valor também foi apresentada na resposta ao Termo de Intimação # 0002.

Em relação à variação cambial destacada no Termo de Intimação Fiscal no valor de R\$ 8.715.440,85 (oito milhões, setecentos e quinze mil, quatrocentos e quarenta reais e oitenta e cinco centavos) registrada em linha específica no "Statement of Expenditures", a Sociedade esclarece que todas as variações cambiais apuradas pelo consorcio são contabilizadas nesta linha, conforme informado pela Chevron Brasil, operadora do consorcio.

Vale ressaltar que o saldo em questão contempla tanto variações cambiais não-realizadas como as realizadas razão pela qual a Sociedade apresenta a abertura no Anexa 2, que foi elaborado com base nos lançamentos feitos pela Chevron.

(...)

Adicionalmente, a Sociedade reitera a explicação que todas as variações cambiais registradas no âmbito do consorcio foram registradas em linha específica no "Statement of Expenditures", totalizando o valor de R\$ 8.715.440,85, cuja abertura entre variações cambiais realizadas e não-realizadas encontra-se no Anexo 2 desta carta-resposta.

Dando continuidade, e baseado nos quadros demonstrativos apresentados pela fiscalizada, relativos ao TIF 0008, que são: anexo 1 - composição da conta contábil # 4040521; anexo 2 - composição variação cambial realizada/não realizada do JV Statement; anexo 3 - Comparativo conta contábil # 4040521 - despesas gerais e administrativas; anexo 4 - comparativo conta contábil # 4040527 - despesas com exploração de bloco; anexo 6 - Consolidação dos ajustes — bases de IRPJ e CSLL reprocessadas, todos anexados ao presente temo de verificação fiscal, e que fazem parte integrante a este, **elaboramos o demonstrativo abaixo que indica os valores de ajustes de variação cambial tributável derivadas do valor de R\$ 8.715.440,85, tem-se os seguintes ajustes:**

MÊS/ANO	VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA
Janeiro/2012	2.334.585,08
Fevereiro/2012	2.779.516,89
Março/2012	1.290.577,16
Total	6.404.679,13

Com base nas informações prestadas pelo contribuinte, a Autoridade Fiscal apurou um valor tributável de R\$ 6.406.679,13, referente a divergências nos meses de janeiro a março.

Em sua impugnação, o sujeito passivo contestou os cálculos efetuados pelo Auditor e informou que para a conta contábil 4040521, de janeiro a março, o reprocessamento

das informações produziu valores tributáveis a serem adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao passo que de abril a setembro, variações cambiais passivas a serem excluídas. Já para a conta contábil 4040527, os ajustes efetuados também resultaram em valores negativos.

O contribuinte também confessou ter considerado, equivocadamente, para fins de determinação da base tributável dos tributos, as variações cambiais não realizadas, contrariando a metodologia escolhida na DCTF, e apontou erros na apuração por parte da Autoridade Fiscal:

...

(ii) Na segunda e na terceira sub-linhas relativas à Infração 3, percebe-se que a D. Fiscalização promove a adição dos valores apenas quando a soma entre as referidas linhas é positiva, o que ocorre nos meses de janeiro a março de 2012, e, portanto, corresponde a uma adição. Nesse ponto, a D. Fiscalização desconsidera os valores negativos que deveriam ter sido objeto de exclusão e chega ao resultado majorado e equivocado de R\$ 6.404.679,13, enquanto o resultado final seria, em verdade, negativo e, portanto, favorável à Impugnante, correspondente ao montante de (R\$ 3.598.823,21) – soma das diferenças decorrentes da distorção gerada no cálculo da variação cambial, conforme planilha anexa.

(iii) Como se não bastasse, note-se que na segunda e na terceira sub-linhas relativas à Infração 3, a D. Fiscalização, por flagrante erro de cálculo, utilizou os valores acumulados em duplicidade, o que impactou diretamente o cálculo das estimativas mensais. Ressalta-se que dentro do montante indicado no mês de fevereiro de 2012 como “acumulado” nas planilhas da Impugnante já estava embutido o valor realizado em janeiro de 2012 e assim por diante, não havendo que se realizar um novo cúmulo. Muito embora tenha sido destacado pela Impugnante que os valores apresentados já eram acumulados, a D. Fiscalização desconsiderou esse dado e interpretou que esses valores seriam o resultado de cada mês, motivo pela qual os ajustes realizados nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL estão incorretos e resultaram em valores totalmente discrepantes daqueles verificados nos documentos da Impugnante.

...

(v) Por fim, a D. Fiscalização ainda desconsiderou o ajuste passivo referente à conta contábil 4.04.05.27 – Despesas com Exploração de Bloco, o que novamente não se admite, pois deveria ter realizado a reapuração completa dos valores que impactam a base de cálculo dos tributos, não optando apenas pelo que corresponde a adições. Frise-se que além desse cálculo ter majorado

Diante dos fatos trazidos pela Impugnante, esta matéria também foi objeto de diligência. O Relatório concluiu pela improcedência da adição das variações monetárias ativas no valor de R\$ 6.406.679,13, tendo em vista que, ao final do exercício, apurou-se variação monetária passiva. Não obstante, entendeu que as variações monetárias ativas dos meses de janeiro a março/2012 deveriam compor a base de cálculo das estimativas, consoante excerto abaixo:

Esta fiscalização entende que não houve contagem em duplicidade na metodologia adotada, tendo em vista que a base utilizada teve por referência valores acumulados, onde foi excluído no mês seguinte o valor do mês anterior.

...

Preliminarmente, quanto a este questionamento esta fiscalização tem a informar que independentemente da subtração da conta 4.04.05.27, ou não, na formação do valor de cambial a ser tributada no mês de dezembro/2012, o próprio valor de R\$ 8.715.440,85 de Variação Cambial Passiva, por si só, inviabilizaria aquela tributação, pelo fato de ser o seu resultado ao final do período, negativo.

Seguindo a metodologia do cálculo da estimativa do IRPJ/CSLL, para empresas que apuram lucro de forma anual, a tributação recai em dezembro pelo saldo da conta, tornado a tributação do valor de R\$ 6.404.679,07, indevida visto que o saldo da conta após ajustes mês a mês, resultou em despesa de variação de R\$ 8.715.440,85.

Por outro lado, os valores de R\$ 2.334.585,01, para o mês de janeiro/2012, R\$ 2.779.516,89, para o mês de fevereiro/2012 e de R\$ 1.290.577,16 para o mês de março/2012, devem permanecer tendo em vista terem impactado o resultado da estimativa daqueles meses, e por consequência a formação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL a ser paga na estimativa.

Quanto a solicitação de identificação dos novos valores a serem tributados, bem como a identificação de prejuízo, deixamos de informar os novos valores pelo fato de que sendo o saldo da conta de R\$ 8.715.440,85 - VCP, não há o que se tributar em dezembro/2012, relativo a adição da variação cambial ativa, **sendo que a tributação do valor de R\$ 6.404.679,07 foi realizada de forma indevida.**

Apenas deverá prosperar a título de tributação os valores de R\$ 2.334.585,02, R\$ 2.779.516,89 e R\$ 1.290.577,16, que comporão o cálculo da estimativa do IRPJ/CSLL dos meses de Janeiro, Fevereiro e Março de 2012, respectivamente, conforme planilha da época do lançamento. (grifei)

A Turma da DRJ acatou a conclusão da diligência e excluiu o valor tributável de R\$ 6.404.679,07 da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao mesmo tempo em que manteve os valores de variação cambial ativa para os meses de janeiro a março para fins de cálculo das estimativas mensais.

Mais um vez não merece reparos a decisão da DRJ, uma vez que apenas corrigiu o erro de apuração da autoridade lançadora que havia considerado tão somente as variações cambiais ativas.

Infração 07 – Lançamento das Estimativas Mensais e Multa Isolada por Falta de Recolhimento das Estimativas

Em razão das glosas de despesas efetuadas e das adições não computadas na apuração do lucro real, o Auditor Fiscal fez nova apuração das estimativas mensais, bem como do IRPJ e CSLL devidos e lançou as estimativas mensais não recolhidas, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa e a diferença do imposto de renda e da contribuição.

As estimativas mensais foram lançadas com fundamento nos arts. 247 e 841, inc IV do RIR/99, abaixo transcritos:

Art.247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

(...)

Art.841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 77, Lei n.º 2.862, de 1956, art. 28, Lei n.º 5.172, de 1966, art. 149, Lei n.º 8.541, de 1992, art. 40, Lei n.º 9.249, de 1995, art. 24, Lei n.º 9.317, de 1996, art. 18, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 42):

(...)

IV-não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

Na sua impugnação, o contribuinte defendeu a impossibilidade de se exigir as antecipações alegadamente não recolhidas (estimativas mensais), pois na apuração do lucro real com base no art. 2º da Lei n.º 9.430, de 1996, o tributo devido ou a base de cálculo negativa é apenas conhecida ao término do período de apuração. E a cobrança das estimativas juntamente com a diferença do IRPJ e da CSLL configuraria *bis in idem*.

Na diligência, a Turma julgadora vendo a plausibilidade dos argumentos, questionou qual seria o embasamento legal para o lançamento concomitante das estimativas mensais e da diferença do IRPJ e da CSLL calculados no ajuste, após o encerramento do ano-calendário.

No Relatório de Diligência, o Auditor-Fiscal anuiu com a exoneração da exigência das estimativas mensais de janeiro a maio, devendo permanecer, tão somente, a multa de ofício isolada demandada pelo art. 44, II, 'b' da Lei n.º 9.430, de 1996.

A Turma da DRJ então determinou o cancelamento da exigência das estimativas, manteve as multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas.

Este recurso de ofício trata portanto das estimativas exoneradas e da redução das multas isoladas. A questão da procedência ou não do lançamento das multas isoladas foi objeto de recurso voluntário e será tratada em momento próprio.

Com efeito, não há embasamento legal para a cobrança das estimativas mensais após o encerramento do ano-calendário. O art. 2º da Lei n. 9.430/96 estabelece a sistemática de antecipação do pagamento do imposto através do recolhimento de estimativas mensais, para as pessoas jurídicas optantes pela apuração do imposto com base no lucro real. Para fins de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica deduz as antecipações recolhidas a título de estimativa.

Nesse sentido, configuraria verdadeiro *bis in idem* a cobrança das antecipações juntamente com a diferença do imposto em razão das mesmas infrações (glosa de despesas e adições não computadas).

Quanto à redução das multas isoladas, trata-se de mero reflexo do provimento da impugnação do contribuinte e da redução das glosas, portanto, resta justificada.

Em relação ao cancelamento das estimativas e da redução das multas isoladas, há de ser mantida a decisão de piso.

Conclusão

Por tudo o exposto, **voto conhecer do recurso de ofício e, no mérito, por NEGAR-LHE PROVIMENTO.**

Do Recurso Voluntário

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Conforme relatado, trata o presente processo de lançamento de IRPJ, CSLL, IRRF, Estimativas mensais, multa de ofício e multa isolada, com acréscimo de juros moratórios.

O contribuinte apresentou impugnação, julgada procedente em parte, cuja parte provida foi objeto de recurso de ofício, analisado supra. Restaram mantidas as infrações 01, 02 (parcial), 04, 05, 06, 07 (parcial) e 08. Em seu recurso, o sujeito passivo suscita nulidades e se insurge contra as infrações 05 a 08, deixando de contestar as infrações de 01 a 04, conforme quadro abaixo:

Infrações	Descrição da Infração	Valor Tributável/Valor Devido	Valores Mantidos pela DRJ	Parcela Exonerada	Recurso Voluntário
Infração 01	EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS	18.586.596,80	18.586.596,80		não contesta
Infração 02	ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS - OPERAÇÕES LIQUIDADAS	23.346.346,55	20.485.483,94	2.860.862,61	não contesta
Infração 03	idem	6.404.679,13	cancelada	6.404.679,13	não contesta
Infração 04	MULTAS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA NÃO DEDUTÍVEIS	4.494.372,71	4.494.372,71		não contesta
Infração 05	bens de natureza permanente, deduzidos como despesa		88.221.036,99		contesta
Infração 06	Serviços prestados não comprovados	1.707.473,87	1.707.473,87		contesta
Infração 07	IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO (ESTIMATIVAS)	583.646,25 1.278.525,49 1.776.722,85 2.749.122,07 519.418,03	cancelada cancelada cancelada cancelada cancelada	583.646,25 1.278.525,49 1.776.722,85 2.749.122,07 519.418,03	não contesta
Infração 07	MULTA OU JUROS ISOLADOS INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA	291.823,12 639.262,75 888.361,42 1.374.561,03 259.709,01	282.823,12 621.262,75 773.584,89 1.045.523,58 0,00	9.000,00 18.000,00 114.776,53 329.037,45 259.709,01	contesta
Infração 08	INFRAÇÃO: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA	862.865,34	862.865,34		contesta
				16.903.499,42	

Passa-se à análise das alegações recursais.

Das Alegações de Nulidade

A Recorrente argui nulidade da autuação em razão de **(i) erros cometidos na apuração** do montante devido e **na fundamentação jurídica** adotada para a glosa de despesas;

(ii) **modificação do critério jurídico** adotado após a Diligência Fiscal; e (iii) **ausência da lavratura de novos autos de infração**, com a individualização do montante devido, o que acabou por prejudicar o amplo exercício do contraditório e ampla defesa

Argumenta o contribuinte que se a autuação estivesse perfeita e suficientemente fundamentada desde a sua lavratura, o D. Julgador de 1ª Instância não necessitaria requisitar tantos esclarecimentos sobre o próprio lançamento à Fiscalização quando da conversão do julgamento em diligência.

Tais argumentos não procedem.

A diligência foi requerida principalmente para esclarecimentos de fatos em função de novos documentos juntados aos autos. Isto não impede que a Turma julgadora também peça informações sobre outros fatos tratados nos autos. São procedimentos inerentes ao contencioso administrativo, e que ao final, podem ensejar na manutenção integral ou parcial da autuação, ou no cancelamento total das infrações.

O artigo 59 do Decreto n.º 70235/72 trata das hipóteses de nulidade e deve ser interpretado juntamente com o art.10, abaixo:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

É de se observar que do lançamento constam a qualificação do autuado, a descrição dos fatos, os dispositivos legais infringidos, bem como todos demais requisitos constantes do art. 10 do decreto.

O auto foi lavrado por autoridade competente e os fatos foram descritos com clareza e objetividade, o que permitiu à Recorrente ter plena compreensão da infração que lhe foi imputada e apresentar o devido recurso, o qual foi conhecido, julgado e parcialmente provido.

Há de se distinguir entre o erro na apuração ou na fundamentação jurídica, os quais podem ser reconhecidos pela autoridade julgadora e implicar cancelamento da infração ou alteração de seus valores, da discordância por parte do contribuinte com a fundamentação jurídica constante da autuação e apuração dos tributos. Essa discordância há de ser discutida no *mérito* da autuação.

A Recorrente insiste na existência de manifesto cerceamento ao direito de defesa, quando a resposta à diligência, embora tenha acatado diversos vícios assinalados pela Recorrente, deixou de apresentar as correspondentes novas memórias de cálculo refletindo os ajustes nos valores autuados e que, ao desamparo desses demonstrativos de cálculo, a Recorrente não teve condições mínimas de saber se os ajustes implementados foram realizados da forma adequada e se deles constou algum outro vício/erro de cálculo (petição fl. 3988).

A liquidação final dos valores não se faz necessária neste momento, nem impede o exercício do direito de defesa, mormente quando apesar de não haver liquidação da decisão, restou expresso na decisão de piso os valores tributáveis com as devidas alterações, bem como os valores tributáveis mantidos.

Veja que em seu Recurso, o contribuinte consegue identificar perfeitamente os valores mantidos e aqueles cancelados: segue trecho (fl. 3744-45):

• **Ajustes de Variação cambial (Infração 1, 2 e 3)**

Infração 1: **Exclusão indevida** do valor de R\$ 18.586.596,80;

Infração 2: **Adições não computadas** na apuração do lucro real, referentes a **variações cambiais ativas** anteriormente excluídas **indevidamente e reapuradas no valor de R\$ 23.346.346,55 (revisitado em Diligência Fiscal e reduzido para R\$ 20.485.483,94);**

Infração 3: **Adições não computadas** na apuração do lucro real, referentes a variações cambiais ativas decorrentes dos pagamentos de **despesas relativas ao Consórcio, no valor de R\$ 6.404.679,13 (revisitado em Diligência Fiscal e cancelada a cobrança);**

(...)

Infração 7: **Insuficiência de recolhimento de estimativas** de IRPJ e CSLL nos meses de janeiro a maio de 2012 **no valor de R\$ 6.907.434,69 (IR) e R\$ 2.490.276,48 (CSLL), e cobrança de R\$ 4.698.855,57 (multa isolada). O valor do IR e CSLL cobrados foi cancelado após a Diligência Fiscal.** (grifei)

Eventual erro de cálculo na liquidação da decisão poderá ser dirimida perante a Unidade de Origem, sem qualquer prejuízo à Recorrente, vez que se trata de mera realização de cálculos simples.

Logo, não há que se falar em nulidade por erro na apuração dos tributos ou na fundamentação legal, tendo em vista que essas são matérias que dizem respeito ao próprio mérito da autuação.

Também não há necessidade de lavratura de novos autos de infração para ajustar os valores lançados à decisão de 1ª Instância. Como dito, trata apenas de procedimento de liquidação da decisão, a ser realizado pela Unidade de Origem.

O sujeito passivo defende a nulidade do lançamento frente à sua precariedade em razão dos erros cometidos e reconhecidos pela Fiscalização após a diligência, quais sejam, (i) cálculo dos valores de IRPJ/CSLL sobre as variações cambiais desconsiderando as variações cambiais negativas; (ii) lançamento de variações cambiais positivas mensais desconsiderando o resultado negativo ao fim do período de apuração; e (iii) lançamento de IRPJ/CSLL sobre as estimativas mensais após o fim do ano-calendário.

Com efeito, esses *erros* são questões de mérito, que foram devidamente acolhidas pela Turma julgadora de 1ª Instância, e não ensejam a nulidade do lançamento como um todo, mas tão somente o cancelamento ou alteração da apuração em relação aos argumentos que foram acolhidos.

Pelo exposto, rejeitam-se as preliminares de nulidade arguidas.

Glosa de Despesas Relacionadas a Prestação de Serviços com a IPSL (Infração 6)

A Autoridade Fiscal glosou as despesas referentes aos serviços prestados pela INPEX PETRÓLEO SANTOS LTDA (IPSL), no valor de **R\$ 1.707.473,87**, tendo em vista que não ficou devidamente comprovada a efetiva prestação dos serviços de assessoria, no período de junho/2011 a maio/2012. A fiscalização chegou a essa conclusão, após intimações à Recorrente e realização de diligência junto a IPSL, onde constatou os seguintes fatos:

- O serviço executado pela IPSL durante o período de Junho de 2011 a Maio de 2012 corresponde às despesas administrativas relacionadas aos serviços atrelados às áreas contábil, fiscal, financeira, e quaisquer outros serviços necessários para administração e manutenção da Frade Japão Petróleo Ltda (FJPL) no Brasil;
- A FJPL alegou que tais serviços foram executados pela IPSL durante o período mencionado, tendo em vista que a FJPL não possuía funcionários no país neste período;
- o preço ajustado foi de US\$ 680.000,00 (seiscentos e oitenta mil dólares) convertidos em reais pela taxa média ponderada de venda do dia imediatamente anterior ao da emissão da fatura;
- o contrato firmado envolve as empresas Frade Japão Petróleo Ltda, Inpex Petróleo Santos Ltda e Inpex Offshore North Campos Ltd., onde as empresas contratantes e contratada possuem o mesmo sócio no exterior, a empresa Inpex Corporation, pertencendo a mesmo grupo econômico;
- o contrato foi assinado em 15 de Maio de 2012, data essa posterior a execução dos serviços contratados;
- A IPSL foi intimada a informar, entre outros dados: quais profissionais técnicos estavam responsáveis pela sua execução; qual o vínculo dos prestadores dos serviços com a empresa INPEX; onde esses serviços foram executados; quais documentos foram gerados com a prestação dos serviços, devendo para tal citar e demonstrar sua existência

de forma analítica. Respondeu que os serviços foram prestados no Brasil e apresentou nota fiscal, contrato de prestação de serviços e extrato de conta bancária comprovando o recebimento dos serviços em questão;

- A IPSL esclareceu que foi responsável pela comunicação com o escritório Domingues e Pinho em nome da FJPL, contudo a relação contratual se deu entre FJPL e Domingues e Pinho diretamente. Adicionalmente, a IPSL contratou a Sojitz do Brasil, empresa esta responsável anterior pela contabilidade e assuntos fiscais da FJPL, para o auxílio na transição de assuntos contábeis e tributários para a Domingues e Pinho;

- A DIPJ da IPSL foi transmitida após o início do procedimento de diligência, cujo responsável pela transmissão, o Sr. Rodrigo Edesio Correa Pimentel, pertencia ao escritório Domingos e Pinho;

- A DIPJ da FJPL dos anos 2012 e 2013 também teve como responsável pela transmissão o Sr. Rodrigo Edesio Correa Pimentel, pertencente ao escritório Domingos e Pinho;

- o pagamento à IPSL ocorreu em 29/06/2012 de forma integral, entretanto, a documentação apresentada sinaliza para um serviço prestado de forma mensal de junho/2011 a maio/2012;

- a receita de prestação de serviços - mercado interno total declarado pela IPSL equivale a 05 (cinco) meses desse faturamento correspondente a R\$ 711.447,45. $(1.707.473,87/12 = 142.289,49 \times 5 = 711.447,45)$.

- no mês de Junho/2012 a IPSL emitiu a nota fiscal de n.º 00001, e consta como identificação do serviço prestado o código 17.01.01 - assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não especificada;

- O prestador de serviço Domingues & Pinho prestou serviços para FJPL de dez/2011 a dez/2012, no valor total de R\$ 243.214,84, cujos pagamentos se deram mensalmente através de notas fiscais de valores distintos e numeração aleatória;

Em sua impugnação, o contribuinte trouxe novos documentos, os quais foram objeto de diligência. Do relatório fiscal constou que:

O questionamento, entre outros já citados, que levou ao entendimento da evidencia da falta de comprovação da efetiva prestação dos serviços pela INPEX à FJPL, vem a ser de o fato de como uma empresa cadastrada no CNAE do ramo petrolífero, venha prestar serviços em áreas específicas, tais como:

contábil, fiscal e financeira, para terceiros, se para desenvolver suas próprias atividades contratou uma empresa especializada, qual seja, o Escritório Domingues & Pinho Contadores.

Mas, seguindo o rito, procedemos a leitura dos e-mails e demais documentos anexados a sua impugnação, denominado doc.n.º 21, verificamos tratar-se de correspondências elaboradas pelas empresas Inpex, Sojitz, Petrobrás, Chevron, do Escritório Guilherme Picinini/Machado Meyer Advogados, e da Debite Touche, sobre diversos assuntos.

Também localizamos e-mail dirigido ao Escritório de Contabilidade Domingues & Pinho solicitando orientações acerca de contabilização de despesas do projeto com a USP (convenio), bem como nota fiscal de serviços n.º 9455, de 08/03/2012, do Escritório Domingues & Pinho Contadores Ltda, tendo como tomador dos serviços a empresa Frade Japão Petróleo Ltda, código 17.19.01 - para os serviços de contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares.

...

Firma contrato com a empresa Inpex Petróleo Santos Ltda, para prestação de serviços de assessoria pelo preço de US\$ 680.000,00 (seiscentos e oitenta mil dólares) convertidos em reais pela taxa média ponderada de venda do dia imediatamente anterior ao da emissão da fatura, onde esse contrato envolve as empresas Frade Japão Petróleo Ltda, Inpex Petróleo Santos Ltda e Inpex Offshore North Campos Ltd., onde as empresas contratante e contratada possuem o mesmo sócio no exterior, a empresa Inpex Corporation, que por sua vez, pertencem a mesmo grupo econômico.

Via de regra as empresas de um mesmo grupo econômico têm por prática ratearem os gastos comuns no decorrer do período, onde é feita a concentração dos gastos em uma única empresa e depois rateado obedecendo critérios preestabelecidos.

Sobre o assunto citamos a Solução de Divergência COSIT n.º 23, de 23/09/2013, publicada no DOU de 14/10/2013, a qual repetimos a seguir:

...

Desnecessário dizer que quando a norma usa a expressão "exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas", está impondo a comprovação dos custos e despesas assumidos pela centralizadora, custos e despesas estes que serão repassados a cada uma das outras participantes do rateio.

Cumprе ressaltar que, até por força de legislação vigente, a contabilização das despesas de rateio não gera uma contrapartida de contabilização de receitas na centralizadora dos dispêndios, empresa esta à época pertencente ao mesmo grupo econômico. Tais despesas são contabilizadas em grupos de contas separados, não integrando o resultado da centralizadora. Tal procedimento permite que, em tese, existam despesas nas empresas participantes do rateio cuja receita gerada jamais seja oferecida à tributação.

Desta forma, é necessário a cada uma das participantes do rateio poder comprovar de forma inequívoca os dispêndios realizados pela centralizadora, de forma a atender os requisitos de necessidade, usualidade e comprovação previstos na legislação.

...

Por tudo o que foi descrito, verifica-se que a empresa FJPL registrou uma despesa provocada por serviços meramente administrativos praticados por funcionários da Inpex, que mais se assemelham a gastos comuns entre empresas do mesmo grupo econômico, e que poderiam ser aceitos, há época do lançamento, mediante a existência de critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervinientes. Entretanto, não foi esse o procedimento adotado, muito pelo contrário, a Inpex emitiu nota fiscal como serviços de assessoria prestados e por um valor notoriamente superior ao cobrado pelas empresas do ramo, tais como: Debite Touche (serviços financeiros) e Domingues e Pinho (serviços contábeis, inclusive administrativos técnicos e administrativos), que continua carente de comprovação da efetividade na prestação dos serviços técnicos de assessoria, levando-se em conta que dentro da normalidade de uma atividade mercadológica o valor de US\$ 680.000,00 (R\$ 1.707.473,87) cobrado pelo serviço administrativo, não prosperaria.

Tem-se que o próprio custo da empresa Inpex utilizando a mesma mão de obra para realização de suas atividades não chegaram a tal cifra, e que as alterações fiscais, via DIPJ da prestadora ficaram adormecidas até o momento da intimação da contratante, momento em que foi apresentada a retificadora, para sanear erros cometidos.

Diante aos fatos acima narrados concluímos pela manutenção da glosa do valor de R\$ 1.707.473,87 por falta de comprovação da efetiva prestação de serviços de assessoria prestado pela empresa Inpex à empresa FJPL.

O contribuinte contraditou o resultado da diligência, informando que a IPSL regularizou o seu cadastro para incluir o CNAE específico para as atividades descritas nos serviços prestados, bem como afirmou que a prestação de serviços tinha como tomador apenas a FJPL.

A Turma da DRJ manteve a glosa, em razão dos seguintes pressupostos indiciários, não contraditados pela Autuada:

- a entrega, pela IPSL, de DIPJ retificadora em 13/10/2015, após o termo de início do procedimento de fiscalização;
- a identidade do responsável pelo preenchimento das DIPJs do contribuinte e da IPSL, funcionário do Escritório Domingos e Pinho Contadores;
- a incompatibilidade entre o CNAE da IPSL e as atividades de que decorrem as receitas pelos serviços prestados, sendo certo que a alteração recente, no CNPJ, não produzirá efeitos para eventos tirados no ano-base 2012;
- o fato de o valor pago a IPSL ser significativamente superior aquele pago em contraprestação aos serviços técnicos profissionais do Escritório Domingos e Pinhos Contadores, que atua na mesma área em que a IPSL deveria prover serviços;
- a forma de pagamento, em um único mês, e a data de formalização do contrato posterior à prestação de serviços, que, se não é vedada na legislação civilista, tampouco assume os contornos urgentes de que trata o contribuinte em sua peça impugnatória; e
- a contratação do Escritório Domingos e Pinho Contadores pela IPSL para prestar um serviços que, supostamente, esta prestaria a terceiros.

A decisão de piso também consignou que apesar da natureza imaterial da prestação de serviços administrativos, a sua comprovação não se encerra na emissão de nota fiscal, na confirmação do pagamento ou na escrituração contábil, e exigiria também a prova de sua efetiva execução, sendo prudente e razoável requerer a confirmação da execução da prestação de serviços, com a juntada de relatórios de acompanhamento, pareceres e outros documentos que evidenciam a tomada dos serviços por parte do contribuinte.

A Recorrente reafirma que os serviços foram prestados, cita os documentos acostados com a impugnação (contrato de serviços, notas fiscais, escrituração contábil e comprovantes de pagamento) e, traz novos documentos, quais sejam, e-mails que ratificariam a efetiva prestação dos serviços. Argumenta que a hipótese é de típicos serviços de natureza imaterial, que não possuem um resultado físico e palpável, como ocorre, por exemplo, em um contrato de prestação de serviço para execução de uma obra.

Não merece reparo o acórdão recorrido quanto à referida glosa.

Isto porque o documental juntado na acusação fiscal denota a comprovação meramente formal da prestação de serviços por parte da IPSL (contratos, nota fiscal e comprovantes de pagamentos), todavia a efetiva prestação de serviços de assessoria financeira, fiscal, contábil e outros serviços necessários para a administração e manutenção da FJPL no Brasil implicaria a produção de vários outros documentos como relatórios contábeis, trocas de e-

mails, mensagens, comunicados, entre outros. Também seria possível indicar quem foram os empregados responsáveis por essas atividades.

Não obstante, a Recorrente não conseguiu juntar nenhum documento da *efetiva* prestação do serviço que custou **R\$ 1.707.473,87** à Recorrente. De outra banda, há fortes indícios de que os documentos apresentados serviram tão somente para tentar legitimar pagamentos efetuados sem causa justificada.

Em mais uma oportunidade de infirmar a acusação fiscal, a Recorrente anexa e-mails cujo conteúdo fazem referência ao envio de faturas ou pedem confirmação de valores do preço de carga, vide:

Assunto: Frade - BL 23/07/11 - MT Meltemi Cargo

Dear Ana Lucia,
Please find enclosed a copy of the invoice for the referred cargo.
The original document will be addressed to you this afternoon.
I remain at your disposal.

Best regards,

Davi Paulo.

Dear Ana,

Enclosed is the price calculation for the above mentioned cargo, which we would kindly ask for your confirmation before we can issue the invoice.

Many thanks in advance,

Best Regards,

Davi Paulo.

Dear Ana Lucia,

Good morning!

Please find attached our final price calculation for March cargo for PB's debit note.

Please confirm if the final price is correct and issue debit note to FJPL, so you will make payment for the adjustment amount on the due date.

We remain at your disposal.

Best regards,

Davi Paulo.

Ressalte-se que os documentos acima foram devidamente traduzidos, mas não guardam qualquer relação com os serviços prestados de assessoria financeira, contábil entre outros, principalmente, se lembrarmos que o valor da prestação foi fixado no contrato, em parcela única de USD 680 mil, constantes de uma única nota fiscal de número 0001, datada de 29/06/2012. Os e-mails apresentados nada comprovam.

Sendo assim, remanesceu não comprovado de maneira inequívoca a efetiva prestação de serviços pela IPSL, e os indícios que ensejaram a sua desconsideração permaneceram incólumes.

Por todo o exposto, **voto por manter a glosa no valor de R\$ 1.707.473,87 referente às despesas contabilizadas como prestação de serviços prestados pela INPEX Petróleo Santos Ltda (IPSL).**

Do IRRF sobre Pagamento Sem Causa (Infração 08)

A infração 08 diz respeito à incidência de IRRF em razão de pagamento sem causa à alíquota de 35%, com fundamento no art. 674, §1º do RIR/99. Por conseguinte, não tendo havido a comprovação da efetiva prestação de serviços por parte da IPSL, os pagamentos a ela efetuados configuram pagamento sem causa, ainda que o beneficiário esteja identificado, razão pela qual deve ser mantido o lançamento do imposto de renda retido na fonte, *in verbis*:

Art.674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §1º). (grifei)

A Recorrente também aduz que a aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981/95 e do art. 674 do RIR/99 é cabível somente nos casos em que as autoridades fiscais verificam a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, caso tal hipótese não tenha implicado concomitantemente redução do lucro líquido, como a glosa de despesas.

No caso em tela, o imposto de renda incide sobre rendimentos recebidos por terceiros, na qual a fonte pagadora tem a obrigação de efetuar a retenção como responsável tributária. A lei consigna uma presunção de que o rendimento recebido é líquido, cabendo o reajustamento da base de cálculo do imposto para o seu valor bruto.

Essa retenção deveria ter sido efetuada pela Recorrente como responsável tributária, mas o rendimento é de terceiros, não havendo qualquer empecilho à cobrança concomitante do IRPJ incidente sobre rendimentos do contribuinte com o IRRF, uma vez que neste, o rendimento tributável é de terceiros.

Esse entendimento restou consignado no acórdão n.1301-004.044 (de 14/08/2019), de minha relatoria, quando este Colegiado se encontrava com outra composição:

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. POSSIBILIDADE DE CONCOMITÂNCIA COM IRPJ.

Os pagamentos foram efetivados sem que tivesse ocorrido a efetiva prestação do serviço, configurando o pagamento sem causa. A lei determina que nas hipóteses de pagamento sem causa, há de se efetivar a retenção na fonte. Trata-se de hipótese de incidência distinta do IRPJ, na qual a Recorrente não atua como contribuinte, mas sim como responsável pela antecipação dos tributos devidos pela pessoa beneficiária do pagamento

A lei determina que nas hipóteses de pagamento sem identificação do beneficiário ou sem causa, há de se efetivar a retenção na fonte. No presente caso, trata-se da segunda hipótese, qual seja, pagamento sem causa, visto que efetivado para pessoa jurídica sem que tenha restado comprovada de forma inequívoca a efetiva prestação do serviço.

Trata-se, portanto, de hipóteses de incidência distintas, onde no caso do IRRF, a Recorrente não atua como contribuinte, mas sim como responsável pela antecipação dos tributos devidos pela pessoa jurídica ou física beneficiária do pagamento.

Dessarte, correta a imposição tributária concomitante do IRPJ e do IRRF.

Aduz ainda a Recorrente que, admitida a aplicabilidade da exigência do IRRF à alíquota de 35% sobre os referidos pagamentos, a D. Autoridade Fiscal deveria ter ao menos abatido do lançamento os valores já retidos pela Recorrente.

Em relação a este ponto, a decisão de piso esclareceu que o imposto retido pela Recorrente já foi abatido para fins de apuração da base de cálculo do IRRF.

Basta verificar o auto de infração (fl. 878), que indica como valor pago à IPSL R\$ 1.602.464,22 ao invés de R\$ 1.707.473,87, vide:

INFRAÇÕES APURADAS							
Fato Gerador	Multa	Rendimento Pago	Rendimento Reajustado	Alíquota	Valor Recolhido	Imposto Apurado	
06/07/2012	75,00%	<u>1.602.464,22</u>	2.465.329,56	35,00%	0,00	862.865,34	
Rendimento Reajustado = Rendimento Pago / 0,65							
Imposto Apurado = Rendimento Reajustado * Alíquota - Valor Recolhido							
Imposto Devido						862.865,34	

Em seu recurso, o sujeito passivo cita a realização de dois pagamentos a título de IRRF nos valores de R\$ 79.397,54 e R\$ 25.612,11, cuja soma corresponde a R\$ 105.00,65 (fls. 1934-35).

Esses valores já foram abatidos para fins de apuração do IRRF lançado. Veja que o valor de rendimento pago (R\$ 1.602.464,22) corresponde justamente ao valor transferido à IPSL, abatido os dois pagamentos efetuados a título de IRRF (R\$ 1.707.473,87 - R\$ 105.00,65).

Caso a Autoridade Fiscal não tivesse considerado o IRRF já pago, o rendimento pago informado no auto seria de R\$ 1.707.473,87, ao invés de R\$ 1.602.464,22. É de se ressaltar que a forma de cálculo do IRRF considera o rendimento pago como o líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recai o imposto.

Desta feita, resta procedente o lançamento de IRRF, em face da falta de comprovação da efetiva prestação de serviços pela IPSL.

Da Glosa de Despesas de Exploração de Bloco (Infração 05)

A fiscalização procurou verificar a natureza dos gastos com serviços contratados e despesas incorridas em conexão com o incidente de Frade, constante da rubrica “OP7018 – Incidente Frade”, no período de abril a dezembro de 2012.

O “Incidente Frade” consistiu num vazamento de óleo na Bacia de Campos-RJ, explorada pelo Consórcio Campo Frade, formado pela Chevron (51%), Petrobrás (30%) e a Recorrente (18%).

De acordo com o TVF, *Em novembro de 2011, foi identificado um afloramento no poço 9-FR-50DP-RJS no Campo Frade. E, em março de 2012, um novo afloramento aconteceu a 3 km do primeiro. No mesmo mês, a produção foi interrompida no local, por iniciativa da operadora do consórcio Chevron, como medida de precaução. Após aprovações das agências reguladoras, a produção do Campo foi reiniciada em Abril de 2013 e teve sua produção aumentada em Março de 2014.*

Após a realização do procedimento fiscal, o Auditor glosou as despesas intituladas “Despesas com Exploração de Bloco” (R\$ 88.221.036,99), cuja conclusão transcrevo (fl. 832 e ss):

DA CONCLUSÃO DO ITEM DESPESAS EXPLORAÇÃO DE BLOCO

Considerando o material disponibilizado pela empresa fiscalizada - FJPL, e os relatos anteriormente apresentados, conclui essa fiscalização que os valores contabilizados como despesas operacionais no ano de 2012, a título de **despesas com exploração bloco**, relacionada ao **INCIDENTE FRADE**, sejam glosados como **DESPESAS OPERACIONAIS DO PERÍODO**, e recebam o tratamento de **DESPESAS PLURIANUAIS**, e tributados através de auto de infração por entender esta fiscalização que esses gastos deveriam ser **ATIVADOS** para posterior amortização, **tendo em vista que não houve configuração do abandono do poço 9-FR-50DP-RJS, com a devida comprovação de sua devolução e autorização emitida pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Bio combustíveis - ANP, fato que daria cobertura a sua dedutibilidade**, mas como isso não aconteceu, essa despesa, recebe o tratamento tributário de **GASTOS PLURIANUAIS**, por afetarem mais de um exercício.

A seguir elencamos argumentos que levaram esta fiscalização a esse entendimento, senão vejamos:

Primeira Motivação.

Por um processo comparativo entre os gastos contabilizados como despesas relativas ao incidente frade, identifica-se que a partir da paralisação das atividades iniciada em Abril de 2012 houve um acréscimo desses valores com relação ao primeiro trimestre, quando ainda estava operando.

Abaixo apresentamos quadro demonstrativo da evolução dos valores de despesas com incidente frade, senão vejamos:

1º trimestre	2º trimestre	3º trimestre	4º trimestre
13.797.258,00	30.253.176,00	33.761.965,00	46.684.959,00

Segunda Motivação.

O contrato de serviços de perfuração nº 10004-OK-A, tem como data inicial (assinatura) 16 de Novembro de 2005, ou seja, data muito anterior a da ocorrência do incidente frade.

Terceira Motivação.

Nas planilhas de despesas intituladas de Incidente Frade, não fica claro que aqueles gastos efetuados são do poço 9-FR-50DP-RJS, com comunicação e autorização da ANP de seu abandono, onde se justificaria a dedução como despesa naquele momento da totalidade dos gastos efetuados com aquele poço e devidamente ativada anteriormente.

Quarta Motivação.

Continuando, tem-se que esses gastos contribuíram para formação de mais de um exercício (gastos plurianuais), e por consequência deveriam ter sido ativados para posterior utilização, e não contabilizados integralmente no período, provocando como isso à formação de um elevado prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, haja vista que o momento de aproveitamento dessas despesas por força de lei faz-se ao longo do período de exploração do campo.

Quinta Motivação.

A fiscalizada cita em sua carta-resposta de 0/06/2017, em atendimento ao TIF 0008, os seguintes pontos:

a) Das operações de Desenvolvimento.

A sociedade esclarece que no período normal de operação do Campo Frade, as despesas em questão são direcionadas para a produção sendo ativadas na rubrica de estoque e, em uma segunda etapa, transferidas para o resultado na conta de custo de produtos vendidos, momento este quando ocorre a venda de petróleo (saída de estoque).

b) Despesas Exploração Bloco - Incidente Frade

Sobre o tema, a Sociedade esclarece que o Campo Frade é a única área de exploração e produção do consorcio formado por Chevron-Petrobras-FJPL, não havendo atuação em outros campos ou reservas. Desta forma, durante o período da paralisação temporária da produção, todas essas despesas foram incorridas para a manutenção do Campo Petrolífero.

Face ao exposto, passamos a demonstrar os valores tributáveis, (...)

Em sua **impugnação**, a Autuada defende que os gastos em discussão não tinham relação direta com a produção de petróleo e gás natural, mas investidos para que o vazamento cessasse e os danos causados fossem reparados. Eles correspondiam a gastos com prevenção, monitoramento, contenção dos danos e manutenção do campo petrolífero, e não agregaram valor ao custo dos poços. São os seguintes os argumentos do contribuinte:

- alega que a base legal utilizada se mostra inconsistente com a argumentação da fiscalização que conduz à caracterização das despesas como sendo plurianuais e, afirma que despesas são necessárias, usuais, normais e essenciais à manutenção da fonte produtora, na forma do art. 299 daquele Regulamento;
- Defende também que caberia ao Fisco, com base na jurisprudência do CARF, a prova inequívoca de que as despesas escrituradas deveriam ser ativadas para depreciação futura;
- Questiona as motivações fiscais: a) não compreende como o aumento dos gastos contabilizados comprometeria sua dedutibilidade, pois diante do afloramento, houve encarecimento inevitável do custo da atividade retratado pelo maior volume de despesas operacionais ocorridas no período, b) considera irrelevante a data de assinatura do contrato de serviços de perfuração, porquanto houve desvio de contratações para atender a medidas de contingência e manutenção. No caso, a Sonda Sedco 706 permaneceu em *standby* com o contribuinte arcando o custo de sua ociosidade independente da interrupção da atividade de perfuração de poços, c) a despeito de também considerar irrelevante o abandono do

poço em questão, apresenta documentação contrária confirmando que isto ocorreu, d) refuta que tais despesas se refiram a períodos futuros, e) menciona que a fiscalização apenas copiou e negrejou parte da explanação do contribuinte, sem fazer nenhum comentário adicional.

- Subsidiariamente, alega descumprimento do Parecer Normativo n.2/1996, sendo incabível o lançamento por se tratar de mera postergação de tributo, cabendo à fiscalização recompor os valores antes da feitura do auto de infração. Isto com base no § 5.3 do item 'b' do citado Parecer Normativo;

Diante da documentação apresentada, o julgamento foi convertido em diligência, para a resposta aos seguintes quesitos:

Quesito 4: Considerando as provas citadas, mormente a constatação de abandono do poço 9-FR-50DP-RJS e o pronunciamento da Deloitte, os dispêndios havidos com o "incidente de Frade" permanecem, no entender da Autoridade Fiscal, com o tratamento tributário de gastos plurianuais (a serem capitalizados) ou assumem os contornos de despesas operacionais a serem deduzidas no mesmo exercício em que incorridas? Em outras palavras, diante da evidência carreada aos autos, persiste a glosa em comento? Justifique fundamentadamente.

Quesito 5: Considerando a juntada do documento n.º 11 em vernáculo estrangeiro, intimar a Impugnante a apresentá-lo em língua portuguesa, na forma da legislação de regência, sob pena de sua desconsideração para fins de prova.

Vale destaque os seguintes trechos do Relatório de Diligência (fls. 3373 e ss):

Quanto a pretensão da impugnante de adotar o caráter de despesa operacional para os gastos com o incidente frade, dentre eles os acima relacionados (serviços de perfuração) temos por discordância o fato desses gastos atingirem mais de um exercício (despesas plurianuais), e por isso deveriam ter sido ativados para futuro aproveitamento.

Entende essa fiscalização que a atividade exercida no momento do incidente frade era de investigação (exploração) com objetivo de atravessar os reservatórios N560 e N570, para atingir o novo reservatório, o N575 com intuito de aumento de produção futura e por isso, frise-se, deveria ter dado o tratamento de gastos ativáveis (implantação de novos projetos).

Conclusão:

Diante aos fatos aqui narrados temos pela manutenção da glosa de despesas de exploração no valor de R\$ 88.221.036,99, por entender, esta fiscalização, tratar-se de gasto plurianual, pelas razões citadas no TVF quando da lavratura do auto de infração ora questionado, bem como as constantes deste Termo de Diligência Fiscal, que se juntam àquelas, e que passamos a relatar:

Em sua peça impugnatória a FJPL defende que os gastos em questão possuem o condão de despesas dedutíveis, nos ditames do art. 299, por serem normais, usuais, necessárias, e essenciais a manutenção da fonte produtora.

Relata a impugnante em sua defesa de que as despesas incorridas com o Incidente Frade objeto da glosa correspondem a gastos com a prevenção, monitoramento, contenção dos danos e manutenção do campo petrolífero, e que esses valores não agregam valor ao custo dos poços.

Ainda, informa em sua impugnação a título de esclarecimento, em relação às fases da cadeia produtiva da indústria de óleo e gás ("O&G"), que são de um modo geral divididas entre a aquisição dos direitos de exploração, exploração, desenvolvimento e produção; o Campo Frade encontrava-se já em fase de produção no ano-calendário de 2012, de modo que as despesas em questão não se relacionam com a fase de exploração, apesar de estarem registradas sob a rubrica "Despesas Exploração Bloco".

Entretanto, ao analisarmos o relatório de investigação do incidente de vazamento de óleo Campo Frade, da Coordenadoria de Segurança Nacional - ANP, de fevereiro de 2012, temos em seu item 1.2 - o poço 9-FR-50DP-RJS (doe. 12), a seguinte informação:

item 1.2-o poço 9FR-50DP-RJS é classificado como "especial", direcional e partilhado (sidetrack do poço 9-FR-46D-RJS). O poço fazia parte de um programa investigativo para verificar a melhor locação de um futuro poço produtor, sendo a perfuração iniciada as 10 h 30 do dia 06/11/2011, em lamina d'água de 1.184 m. O objetivo seria o Reservatório N545, atravessando os reservatórios N560 e N570, e a profundidade final prevista medida seria de 3.835,9 m (MD) 2550, 0 m (TVD), que não foi atingida devido ao acidente.

Dentre os poços já perfurados na área, o 9FR-50DP-RJS atravessaria o reservatório N560 no ponto mais próximo do poço injetor do reservatório N560, em região que certamente estaria sobrepressurizada em virtude de injeção de água.

(...)

Diante a essas informações extraídas da documentação apresentada pela impugnante e as pesquisas na internet, conclui-se que:

1) no momento do incidente a FJPL, através da operadora do consorcio, não praticava atividades de manutenção de campo petrolífero, mas sim de exploração de um novo poço com a intenção de atingir novo reservatório (N575), tendo que esse poço relação com um programa investigativo para verificar a melhor locação de um futuro poço produtor, e portanto a geração de resultados futuros.

A intenção era de atravessar os reservatórios N560 e N570 para atingir o novo reservatório N575.

2) a impugnante não deixa claro pela documentação apresentada se as providencias tomadas possuem referencia ao incidente acontecido em 2011 (primeiro), ou se em 2012 (segundo).

3) outro ponto tem relação com o fato de que a ANP concordou com a paralisação das atividades de forma "AD REFERENDUM", e não ficou comprovado documentalmente o efetivo abandono do poço, apenas identificamos registro do projeto de abandono do poço.

4) quanto ao abandono de poço, tem-se que como atos reguladores, dentre outros, a Portaria 25/2002, e a Resolução 699/2017, ambos da ANP, onde são tratados as regras de abandono de poço e por consequência a dedução dos valores investidos como custos no ano da autorização.

Pelo apresentado pela FJPL, tanto no decorrer da fiscalização, quanto agora na impugnação, não ficou devidamente documentado em que data a ANP autorizou o abandono do poço 9FR-50DP-RJS, apenas identificamos na documentação apresentada

autorização para reinício da produção I. fase em 2013, e 2.ª fase em 2014, bem como solicitação de aprovação de projeto de abandono de poço (doc. 12).

5) as notas fiscais apresentadas registram como discriminação dos serviços praticados pela Transocean no ano de 2012, como:

Serviços de Perfuração de Poços de Petróleo através da unidade de perfuração Marítima Sedco 706.

Desta forma concluímos pela manutenção da tributação da glosa de despesas de exploração, por entender esta fiscalização tratar-se de atividades de exploração de novos reservatórios com objetivo de aumento de produção no futuro, e com isso pertencerem ao grupo dos gastos que impactarão mais de um período (gasto plurianual), e não como despesas operacionais, a título de gastos de manutenção do campo petrolífero, como pretende alegar a impugnante em sua defesa. (grifei)

Ciente do Relatório da Diligência, a Autuada apresentou sua manifestação, na qual alegou que fiscalização alterou a fundamentação do lançamento, qualificando os gastos como exploratórios e arguiu nulidade. Acrescenta que caso fossem despesas exploratórias, poderiam ser deduzidas à luz do art. 416 do Decreto n.º 3.000, de 1999, e da Lei n.º 13.586, de 2017, resultante da conversão da MP n.º 795.

A respeito do abandono, apresenta cartas trocadas entre a Chevron e ANP (doc. n.º 2) sobre o procedimento de abandono em 2011 e 2012, de forma que as normas posteriores deveriam ser desconsideradas na análise das ações tomadas pelo operador na época, eis que não retroagem. A norma correta era a Resolução ANP 27, de 2006, que não previa ato posterior da agência reguladora aprovando o abandono ou o relatório final de desativação das instalações.

O contribuinte juntou Relatório Final de Abandono de Poço, Autorização da ANP para o abandono constante do Ofício n.º 209/2-12 e mais documentos com que pretende provar o efetivo abandono e, assim, afastar a tese fiscal.

Também apresentou documentação comprobatória do pagamento à empresa Transocean Brasil, que não se referia à contraprestação por serviços de perfuração, mas sim ao custo de ociosidade.

A Turma da DRJ, por maioria, adotou a conclusão da diligência e julgou a impugnação improcedente neste ponto, conforme seguintes excertos do voto vencedor (fls. 3469 e ss):

A minha divergência advém do fato de a pessoa jurídica impugnante não haver demonstrado, de forma inequívoca, que os dispêndios com o poço 9-FR-50DP-RJS guardavam relação intrínseca e indissociável com o denominado incidente de Frade de março de 2012.

Atentemos para informação prestada pela Autoridade Fiscalizadora no Termo de Verificação Fiscal, a respeito das notas fiscais, formulada no sentido de que “a discriminação dos serviços é de caráter genérico”. Em se tratando da planilha de custos, referida autoridade acrescentou que “não ficou claro sua motivação, nem tão pouco (sic) a identificação da origem desses valores, ou seja, se proveniente do incidente frade (poço 9-FR- 50DP-RJS) ou se de outra origem, tal como de atividade normal relativa aos demais poços e necessários para manutenção do campo”. A sistemática se repetiu para as despesas com a atividade de monitoramento submarino (ROV), para as quais destacou que “não ficou identificado que esses gastos foram exclusivos para o incidente frade, ou se são atividades permanentes para exploração de óleo e gás”.

Afora isso, consta da acusação fiscal que as despesas operacionais escrituradas na conta Despesas Exploração Bloco não apresentavam o liame necessário para que a fiscalização as associasse aos gastos com conservação e manutenção do campo petrolífero, como decorrência do incidente no campo de Frade.

Caso tais despesas estivessem efetivamente comprovadas pelo sujeito passivo, como decorrentes do incidente de Frade ocorrido em março de 2012, por certo que poderiam ter sido deduzidas no ano-calendário da autuação, na forma considerada pela pessoa jurídica.

Como é cediço, por se tratar de fato constitutivo de seu direito, a legitimidade da dedução das despesas diz respeito a encargo probatório de responsabilidade exclusiva da pessoa jurídica litigante.

É o que prescrevem o Código de Processo Civil e o Processo Administrativo Fiscal (PAF), acerca da temática probatória:

(...)

Por entender não estar comprovada a vinculação dos gastos com o incidente de Frade de março de 2012, o Agente Fiscal considerou se tratarem de despesas plurianuais.

Ademais, registrou a não comprovação do abandono do poço como fundamento decisivo para a autuação.

Também para este Julgador, o abandono do poço não ficou inequivocamente demonstrado.

Atentemos para a comunicação da Chevron datada de 16 de fevereiro de 2012 (antes do incidente de março de 2012, portanto), a informar que a operação de abandono e isolamento hidráulico do poço 9-FR-50DP-RJS estava concluída.

No mês seguinte, em 15 de março de 2012, a Chevron requereu autorização para suspensão temporária de todas as atividades de petróleo e gás natural, de modo de que fossem avaliados os impactos da suspensão das operações de perfuração e interdição de poços de injeção determinados ao final de 2011. A suspensão foi autorizada *ad referendum* pela Agência Nacional de Petróleo.

Após o abandono do poço, como consequência do incidente de 2011, o contribuinte retomou as suas atividades. É o que informam as notas fiscais da empresa Transocean do período. E após isso, requereu sua suspensão, ante a constatação de exsudação de hidrocarbonetos em março de 2012.

Entendo, pois, que o abandono se refere ao evento de 2011, e não àquele de 2012.

Registre-se que o Ofício nº 002/SSM/SDP, ao não apresentar conclusões em sentido contrário à acusação fiscal, não destoa do entendimento trilhado no presente Voto.

Nesse diapasão, sem estar demonstrado, de modo incontestável, o abandono do poço em março de 2012, não vejo como assegurar que as despesas glosadas têm a ver com gastos com conservação e manutenção da bacia marinha que foi afetada pelo desastre ecológico narrado.

As notas fiscais da Transocean corroboram com a conclusão acima apresentada, enquanto a ociosidade da unidade de perfuração marítima Sedco 706 não converge em favor da versão do contribuinte. Apenas esclarecem que não havia atividade de perfuração no período ou, nos termos adotados pela legislação do setor de óleo & gás a respeito, que não havia extração de recursos ou prospecção a partir de poços investigativos ou exploratórios.

Destarte, é possível que tenha havido despesas com atividades de desenvolvimento, por exemplo, a serem ativadas para posterior amortização, em consonância com os itens 8.c da Nota Cosit n.º 124/2012 e da Nota Técnica Cosit n.º 8/2014, o que corrobora com o meu alinhamento com a narrativa desenvolvida pela fiscalização.

Ressalto que com isso não estou a afirmar que as despesas operacionais escrituradas na conta Despesas Exploração Bloco sejam referentes a gastos com desenvolvimento da atividade.

O que em verdade me leva a ter como correta a manutenção da glosa, convém pontuar, é o fato de o contribuinte não haver comprovado que os gastos não eram ativáveis pois, caso fossem, haveria o direito à dedução no ano-calendário 2012.

(...)

Ante todo o exposto e ressaltando o meu alinhamento ao Voto do Ilustre Relator, relativamente às demais infrações analisadas e deliberadas, encaminho o meu voto no sentido da manutenção da glosa fiscal tratada na Infração 5. (grifo original e nosso)

O contribuinte se insurge à decisão de 1ª Instância, através das seguintes alegações:

- Alega que as despesas incorridas no período não poderiam deixar de estar relacionadas ao Incidente Frade, até mesmo porque a operação da Recorrente estava paralisada (doc. 02), justamente em função do Incidente;
- Argumenta que os eventos de 2011 e de 2012 tratam de Incidentes ocorridos no Campo de Frade e culminaram na adoção de diversas medidas mitigatórias e reparatórias pelo Consórcio, que ainda estava investigando as causas, demandando inclusive a paralisação da operação em Março de 2012 (doc. 02). E por consequência lógica, estando as atividades de perfuração e produção suspensas, as despesas que foram incorridas a partir de abril do ano-calendário de 2012 estavam diretamente relacionadas ao Incidente, não tendo qualquer propósito de geração de receitas futuras ou de incremento de valor do campo;
- Acrescenta que todos os gastos, por estarem intrinsecamente relacionados ao Incidente Frade (assim entendidos ambos os eventos de novembro de 2011 e março de 2012), correspondem a despesas operacionais que não estavam relacionadas aos custos de produção, mas ao Incidente, e, portanto, foram incorridas afetando unicamente aquele mesmo exercício;
- Discorre sobre o conceito de despesas plurianuais para demonstrar a impossibilidade de se conferir o tratamento tributário de “despesas plurianuais” às despesas incorridas pela Recorrente com o Incidente Frade;
- Argumenta que, ainda que se tratassem de despesas de exploração, elas seriam dedutíveis em face do art.416 do RIR/99, que não se aplicaria tão somente à Petrobrás, mas às demais empresas de Óleo e Gás, uma vez que o Decreto foi editado quando existia o monopólio por parte da Petrobrás e a legislação posterior consignou a dedutibilidade para todas as empresas do setor;

- Defende a comprovação do abandono do poço;
- Caso mantida a glosa das Despesas de Exploração em Bloco, argui erro de direito e nulidade em face da postergação no recolhimento e na necessidade de recomposição da apuração nos exercícios futuros;

Neste ponto, entendo que merece reforma o acórdão guerreado.

Como se depreende da acusação fiscal, do Relatório de Diligência e do acórdão *a quo*, a comprovação do abandono do poço não foi a única motivação, mas foi fato relevante para se concluir pela indedutibilidade das despesas no ano-calendário 2012, vide excerto dos citados documentos:

TVF

Terceira Motivação.

Nas planilhas de despesas intituladas de Incidente Frade, não fica claro que aqueles gastos efetuados são do poço 9-FR-50DP-RJS, com comunicação e autorização da ANP de seu abandono, onde se justificaria a dedução como despesa naquele momento da totalidade dos gastos efetuados com aquele poço e devidamente ativada anteriormente. (grifei)

Relatório Diligência

3) outro ponto tem relação com o fato de que a ANP concordou com a paralisação das atividades de forma "AD REFERENDUM", e não ficou comprovado documentalmente o efetivo abandono do poço, apenas identificamos registro do projeto de abandono do poço.

4) quanto ao abandono de poço, tem-se que como atos reguladores, dentre outros, a Portaria 25/2002, e a Resolução 699/2017, ambos da ANP, onde são tratados as regras de abandono de poço e por consequência a dedução dos valores investidos como custos no ano da autorização.

Acórdão DRJ

Ademais, registrou a não comprovação do abandono do poço como fundamento decisivo para a autuação.

Também para este Julgador, o abandono do poço não ficou inequivocamente demonstrado.

(...)

Nesse diapasão, sem estar demonstrado, de modo incontestável, o abandono do poço em março de 2012, não vejo como assegurar que as despesas glosadas têm a ver com gastos com conservação. (grifei)

Acerca do abandono do poço, tem-se que o abandono pode ser temporário ou permanente, conforme informação constante do Relatório de Diligência:

Tipos de Abandono de poço:

a) Abandono Temporário: é aquele que permite posterior retorno para continuidade das operações no poço no futuro, ou seja, o poço permanece em condições de aceitar futuras intervenções.

b) Abandono Definitivo: é aquele em que não há mais interesse de retorno para continuidade das operações no poço, por uma série de motivos, tais como: o fim da vida produtiva do poço ou quando ele é avaliado como não-comercial ou seco, após a perfuração. Em relação aos equipamentos e instalações utilizadas no poço, todos devem ser retirados.

No caso em comento, há que se afastar a ideia de abandono *definitivo*, tendo em vista que o Consórcio retomou suas atividades no Campo de Frade em Abril de 2013. Logo, o art.5º da Resolução n.º 46/2016 citada no resultado da diligência não merece ser invocado por tratar de abandono permanente, com tratamento contábil próprio:

Resolução n.º 46 de 2016

art. 5º - O abandono **permanente** de poços produtores ou injetores durante a Fase de Produção deverá ser realizado de acordo com o disposto neste Regulamento e mediante notificação à ANP com 60 dias de antecedência.

(...)

§ 2º A empresa detentora dos direitos de exploração e produção de petróleo e gás natural somente **poderá abandonar permanentemente poços** produtores ou injetores utilizados na exploração de Campos Marítimos de Grande Produção de Petróleo e Gás Natural, conforme definição em legislação aplicável, **mediante autorização da ANP**. (grifei)

No caso em comento, está-se diante de um abandono temporário de poço em razão de dois acidentes de vazamento de óleo, cujos incidentes foram registrados em novembro de 2011 e março de 2012, conforme narra o Relatório de Investigação do Incidente de Vazamento de Óleo do Campo de Frade:

Em 07/11/2011, durante a perfuração do poço 9-FR-50DP-RJS, pela Sonda Sedco 706, Operada pela Transocean, houve um incidente de perda do controle do poço, conhecido na indústria como KICK (influxo indesejado de fluido de formação para o poço), seguido de um BLOWOUNT (saída descontrolada do fluido invasor para a superfície, solo marinho ou outra formação). Posteriormente, ocorreu a migração de hidrocarbonetos através da formação, ocasionando o exsudação de petróleo no leito marinho. A sonda de perfuração estava a serviço da Chevron Brasil Upstream Frade Ltda, Operadora da Concessão de Frade.

Após o primeiro incidente, o IBAMA através do Ofício n. 0998, de 01/12/2011 determinou a suspensão de novas perfurações, estando autorizada apenas as atividades relacionadas ao abandono definitivo do poço MUP-1, até que se tenha o resultado das investigações do vazamento (fl. 3798).

Senhor Supervisor,

1. Esclarecemos, para que não haja nenhum conflito de entendimento, que as únicas atividades presentemente autorizadas no âmbito da Licença de Operação n.º 771/2008 são aquelas necessárias ao abandono definitivo do poço MUP-1.

2. Novas perfurações estão suspensas até que se tenha o resultado das investigações pertinentes ao acidente que resultou no vazamento de óleo no Campo de Frade e se possa avaliar com rigor técnico as novas diretrizes para autorização de perfurações nesse campo. Desta forma, registramos que a perfuração de novos poços ou de novas fases em poços já iniciados dependerá de análise e autorização expressa do IBAMA.

Do Ofício supra, já se conclui que não havia atividade de exploração tendo em vista a suspensão de novas perfurações, o que contradiz a acusação de que se tratava de gastos ativáveis que comporiam o resultado de vários exercícios futuros.

Após o segundo incidente (março/2012), que consistiu na exsudação de petróleo no leito marinho, houve a suspensão temporária de todas as atividades de produção de petróleo e gás no Campo de Frade, conforme Comunicado da Chevron dirigido à ANP, datado de 15/03/2012 (fl. 3811):

Prezado Senhor,

A Chevron Brasil Upstream Frade Ltda., na condição de operadora do Campo Frade ("Chevron Brasil") e em atenção às Cláusulas 10 e 13.2 do Contrato de Concessão, respeitosamente requer pela presente a autorização da ANP para a suspensão temporária de todas as atividades de produção de petróleo e gás natural no Campo Frade durante o período que se fizer necessário para que o Consórcio Campo Frade avalie quais seriam, caso hajam, os impactos da suspensão das operações de perfuração e interdição de poços de injeção, determinados por esta Agência ao final de 2011, em todos os reservatórios do Campo Frade.

Uma resposta imediata por esta Agência será apreciada.

A resposta da ANP veio no dia seguinte (16/03/2012), houve a autorização da ANP, ainda que de forma precária, em razão de ter sido concedida "*ad referendum*" da Diretoria Colegiada. A autorização definitiva dependia de estudos complementares. Na ocasião, a preocupação da ANP pareceu recair sobre a responsabilidade por eventuais danos causados, tendo a Agência ressaltado a inteira responsabilidade da Concessionária pela suspensão das atividades por eventuais efeitos danosos. Seguem abaixo o conteúdo do Ofício resposta da ANP n. 002/2012 (fl. 3816):

Prezado Senhor,

Comunicamos que foi autorizado "AD REFERENDUM" da Diretoria Colegiada da ANP a suspensão das atividades de produção do Campo de Frade, operado pela Chevron Brasil Upstream Frade Ltda, estritamente nos termos propostos a seguir e conforme descrito no processo em referência.

2. Ademais, destacamos que os representantes legais da Concessionária, a saber, Sr. George Buck e o Sr. Mark Lynch, foram alertados, em reunião ocorrida nas dependências da Agência, na presente data, de que a interrupção das operações, bem como os seus eventuais efeitos danosos, são de inteira responsabilidade da empresa, uma vez que o pleito que ora se apresenta é baseado em hipóteses não comprovadas tecnicamente, que dependem de estudos complementares.

3. Instados a se manifestar, os representantes legais da Concessionária mantiveram a posição de interromper a produção do Campo de Frade, assumindo de fato a responsabilidade pelas consequências do ato.

4. Outrossim, ressaltamos que a Concessionária Chevron Brasil Ltda não foi capaz de demonstrar à ANP de que não há correlação entre a atual exsudação de hidrocarbonetos e o incidente ocorrido em novembro de 2011, em virtude da ausência de conhecimento da geomecânica e da fluidodinâmica local, motivo pelo qual, até o momento, acreditamos se tratarem de eventos intimamente relacionados.

5. Por fim, informamos que o referido processo será pauta de futura Reunião de Diretoria da ANP. para que o colegiado desta Agência se manifeste em definitivo sobre o assunto.

Atenciosamente,

(assinatura)

Não obstante, o item '5' do Ofício prever uma reunião futura para manifestação em definitivo sobre o assunto por parte da Diretoria colegiada da ANP, não há nada nos autos a respeito, nem no sentido de ratificar a autorização, nem de cassá-la.

É de presumir, portanto, que a autorização dada inicialmente em caráter precário, tornou-se definitiva até a data em que a Diretoria deliberou pelo retorno da atividades no Campo de Frade, conforme Ofício n. 527, de 08/04/2013 (fl. 3818).

Não restam dúvidas de que houve de fato o abandono do poço, ainda que a Ofício da ANP tenha autorizado "ad referendum".

Em verdade, a anuência "ad referendum" da ANP deu-se tão somente para garantir que os custos com o abandono seriam arcados pelo Consórcio, eximindo a ANP de qualquer responsabilidade nesse sentido.

A toda lógica justifica-se a tese de abandono do poço, uma vez que o próprio TVF afirma que a produção do Campo foi reiniciada em Abril de 2013, e não se pode retomar uma atividade que não se encontrava paralisada, vide trecho TVF (fl. 810):

Em março de 2012, um novo afloramento aconteceu a 3 km do primeiro. No mesmo mês, a produção foi interrompida no local, por iniciativa da operadora do consorcio Chevron, como medida de precaução. Após aprovações das agências reguladoras, a produção do Campo foi reiniciada em Abril de 2013 e teve sua produção aumentada em Março de 2014. (grifei)

Mostra-se procedente, portanto, a alegação da Recorrente no sentido de que as despesas incorridas no ano-calendário 2012 diziam respeito ao incidente do Campo de Frade, pois todas as atividades de exploração e produção foram suspensas, e apenas retomadas em Abril de 2013, conforme atestam os documentos acostados aos autos.

Tal fato também foi confirmado pela empresa líder do Consórcio, a Chevron, que em procedimento de diligência realizado junto a ela, informou que os gastos sob análise não tinham relação direta com a produção de petróleo e gás e referem-se aos gastos incorridos pelo Consorcio Campo Frade com o incidente, necessários para que o vazamento cessasse e os danos causados fossem reparados (TVF fl. 826). Eles correspondiam a gastos com prevenção, monitoramento, contenção dos danos e manutenção do campo petrolífero, e não agregaram valor ao custo dos poços.

Ressalte-se que houve procedimento perante o Ministério Público, do qual resultou no TAC- Termo de Ajuste de Conduta para reparação dos danos causados pelo incidente junto à sociedade. Um incidente de tal envergadura costuma implicar encargos para reparação dos danos, e gerar mais prejuízo que do resultados positivos.

Afirmou a Autoridade lançadora que com essa quebra de procedimento a empresa fiscalizada gerou expressivo Prejuízo Fiscal e Saldo de Base Negativa da CSLL (fl. 835). Essa afirmação vai ao encontro da tese defendida pela Recorrente, pois não havia como ser diferente para uma empresa petrolífera que tem suas atividades paralisadas por aproximadamente 1 ano, em razão dos dois incidentes de vazamento de óleo, e que até o retorno das atividades, incorreu em uma série de despesas para conter o vazamento, reparar os danos, inclusive com a manutenção do contrato de aluguel da sonda SEDCO 706 em *standby*.

As despesas com o aluguel da Sonda SEDCO 706 foram outra motivação para que a autoridade fiscal efetuasse a glosa das despesas, pois com relação às notas fiscais, considerou que a discriminação dos serviços era de caráter genérico (serviços de perfuração de poços de petróleo através da unidade de perfuração marítima Sedco 706)(fls. 828-29 TVF).

No Relatório de diligência, constou que para justificar os gastos com a manutenção do campo petrolífero, a Recorrente apresentou uma série de notas fiscais para o ano 2012, e informou que esses valores pagos a empresa Transocean Brasil Ltda, empresa proprietária da Sonda SEDCO 706, eram gastos que faziam referência à prevenção, monitoramento, contenção dos danos e manutenção do campo petrolífero, e que esses valores não agregam valor ao custo dos poços, e que também seriam gastos em *standby*.

Da análise das notas fiscais, o auditor verificou que se tratava de valores pagos com serviços de perfuração e relacionou as notas, conforme quadro abaixo (trecho fl. 3373):

Data	N. Fiscal	Discriminação dos Serviços
12/04/2012	876	<u>Serviços de Perfuração de Poços de Petróleo através da unidade de perfuração Marítima Sedco 706, no período de 26/02/2012 a 25/03/2012.</u>
11/06/2012	924	<u>Serviços de Perfuração de Poços de Petróleo através da unidade de perfuração Marítima Sedco 706, no período de 26/04/2012 a 25/05/2012.</u>

Acerca dos serviços prestados pela Transocean, referentes ao contrato de aluguel da Sonda SEDCO 706, entendo que a conclusão da diligência fiscal restou equivocada. A simples análise da descrição dos serviços, levaria à conclusão de que se tratava de perfuração de poços, mas com uma análise mais aprofundada, é possível concluir que a Sonda SEDCO 706 não estava desenvolvendo a atividade de perfuração de poços, mas se encontrava em situação de *standby*.

Essa análise minuciosa foi realizada pelo I. Relator do voto vencido, a qual ratifico e transcrevo (fls. 3425 e ss):

Outro ponto que motivou a autuação fiscal concerne às notas fiscais de serviços prestados advindas da Transocean Brasil, em cuja discriminação consta serviços de perfuração de poços de petróleo através da unidade de perfuração marítima Sedco 760.

O Contrato de Afretamento de Perfuração nº 10004-OK-A entre a Chevron e a Transocean, datado de 16 de novembro de 2005, está juntado em cópia traduzida às fls. 2.284 a 2.525, do qual extraio as cláusulas a seguir:

8.2 Taxa de Mobilização. (...)

8.3 Taxa de Operação. (...)

8.4 Taxa de Movimentação. (...)

...

8.5 -- Estado de Prontidão com Taxa de Tripulações.

8.5.1 “Estado de Prontidão com Tripulações” significa o tempo em que: (a) ocorrer uma parada para feriados locais, em conformidade com a Cláusula 4.3 ou, a pedido da AFRETADORA, as Operações de perfuração forem interrompidas, e (b) o pessoal a bordo da Unidade de Perfuração, fornecido segundo o Contrato de Serviços de Perfuração, não seja liberado. A Taxa de Prontidão de Tripulações prevista na presente Cláusula 6.5 sempre aplicar-se-á durante os momentos em que a PROPRIETÁRIA estiver à espera de: Pedidos da AFRETADORA, itens fornecidos pela AFRETADORA, testes de produção ou serviços, contanto que, durante tais períodos de espera, a Coluna de Perfuração da PROPRIETÁRIA não esteja em uso. Durante as primeiras vinte e quatro (24) horas consecutivas de Prontidão com Tripulações, aplicar-se-á a Taxa de Operação, conforme especificado na Cláusula 8.3. Após as primeiras vinte e quatro (24) horas de Prontidão com Tripulações, a AFRETADORA pagará à PROPRIETÁRIA o valor especificado no Pedido de Afretamento por dia de vinte e quatro (24) horas (“Taxa de Prontidão com Tripulações”) até que: (a) As Operações sejam reiniciadas, (b) tal taxa seja substituída pela Taxa de Prontidão Estendida conforme disposto abaixo, ou (c) o Pedido de Afretamento se encerre ou expire; o que ocorrer primeiro.



(...)

8.6 Taxa de Prontidão Estendida. “Prontidão Estendida” significa o tempo que a AFRETADORA solicitou à PROPRIETÁRIA para manter a Unidade de Perfuração à disposição da AFRETADORA por um período de tempo mais longo do que o previsto durante o Período de Prontidão com Tripulações, em conformidade com a Cláusula 8.5. Qualquer período de Prontidão Estendida será superior a vinte (20) dias e, salvo acordo em contrário no Pedido de Afretamento ou no momento, a AFRETADORA enviará à PROPRIETÁRIA, em um prazo não inferior a quinze (15) dias, uma notificação sobre qualquer período de Prontidão Estendida e, a menos que o contrário seja acordado no momento, não inferior ao número de dias de da notificação, conforme estabelecido no Pedido de Afretamento. Durante períodos de Prontidão Estendida, a AFRETADORA pagará à PROPRIETÁRIA a Taxa de Prontidão com Tripulação especificada no Pedido de Afretamento por dia de vinte e quatro (24) horas, menos eventuais economias mutuamente acordadas. A menos que de outro modo acordado no Pedido de Afretamento, tais períodos de Prontidão Estendida só estarão disponíveis para a AFRETADORA quando o período do Pedido de Afretamento estiver definido como um período fixo de tempo, e não quando definido como um número de poços.


8.7 Taxa de Força Maior. (...)

Percebe-se que, como o contribuinte argumentou, existe a previsão de Taxa de Prontidão (standby rate).

Nesse sentido, em que pesem as notas fiscais discriminarem a realização de serviços de perfuração, na verdade estavam relacionadas ao período em que a embarcação permaneceu ociosa. Tome por exemplo a nota fiscal nº 924, de 11/06/2012, relacionada ao invoice nº 00117-00013176, no valor de R\$ 4.718.571,13.

	MUNICÍPIO DE MACAÉ SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA NOTA FISCAL DE SERVIÇOS ELETRÔNICA - NFS-e	Número da Nota 00000924
		Data e Hora de Emissão 11/06/2012 10:30:20
		Código de Verificação ZDHZ-NITE
PRESTADOR DE SERVIÇOS		
	CFF/CNPJ: 02.279.681/0001-79 Nome/Razão Social: TRANSOCEAN BRASIL LTDA Endereço: AVN PREF ARISTEU FERREIRA DA SILVA 2600, TERREO - GRANJA DOS CAVALEROS Município: Macaé	Inscrição Municipal: 0010946 Uf: RJ
TOMADOR DE SERVIÇOS		
Nome/Razão Social: CHEVRON BRASIL UPSTREAM FRADE LTDA CPF/CNPJ: 02.031.413/0003-20 Inscrição Municipal: --- Inscrição Estadual: 76511010 Endereço: R Engenheiro Fábio Goulart, 605, Parte - Ilha da Conceição - CEP: 24050-090 Município: Niterói Uf: RJ E-mail: ---		
DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS		
Serviços de perfuração de poços de petróleo através da unidade de perfuração marítima Sedco 706 período de 26/04/2012 a 25/05/2012, conforme documentação anexa.		
Invoice: 00117-00013176 DRILLING SERVICES CONTRACT N° 10004-0X Date: November 16		

Se analisarmos o *invoice* correspondente, notaremos que os serviços descritos correspondem às Taxas de Prontidão, de 26 a 30 de abril (5 dias = 120 horas) e de 1º a 25 de maio (25 dias = 600 horas).

	INVOICE Original	Transocean Brasil Ltda. AV. PREF. AV. PREF. ARISTEU FERREIRA DA SILVA 2600 NOVO CAVALEROS MACAÉ 27930070 Brazil TBL Invoice: 00117-00013176 Invoice Date: 8/30/2012 Page: 1 of 1																																																	
Bill To: Chevron Brasil Upstream Fraze Ltda Rua Engenheiro Fabio Goulart, 605 Parte Ilha da Conceição Niterói/RJ Niterói RJ 24050090 Brazil	Customer No: 00010958 Rtg: Sedco 706 (00) Payment Terms: Net 30																																																		
<table border="1"> <thead> <tr> <th>Line</th> <th>Description</th> <th>Contract Ref:</th> <th>Quantity</th> <th>UOM</th> <th>Unit Amt</th> <th>Amount</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1</td> <td>Standby Day Rate</td> <td></td> <td>120.00</td> <td>HRS</td> <td>3,219.55</td> <td>386,344.40</td> </tr> <tr> <td></td> <td>May12 Standby Day Rate - Abr 26 / 30</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>2</td> <td>Standby Day Rate</td> <td></td> <td>600.00</td> <td>HRS</td> <td>3,218.85</td> <td>1,931,972.00</td> </tr> <tr> <td></td> <td>May12 Standby Day Rate - May 01 / 25</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="6"></td> <td align="right">2,318,366.40</td> </tr> <tr> <td colspan="6"></td> <td align="right"> AMOUNT DUE: 2,318,366.40 USD TWO MILLION THREE HUNDRED EIGHTEEN THOUSAND THREE HUNDRED SIXTY-SIX AND 40 / 100 US Dollar </td> </tr> </tbody> </table>	Line	Description	Contract Ref:	Quantity	UOM	Unit Amt	Amount	1	Standby Day Rate		120.00	HRS	3,219.55	386,344.40		May12 Standby Day Rate - Abr 26 / 30						2	Standby Day Rate		600.00	HRS	3,218.85	1,931,972.00		May12 Standby Day Rate - May 01 / 25												2,318,366.40							AMOUNT DUE: 2,318,366.40 USD TWO MILLION THREE HUNDRED EIGHTEEN THOUSAND THREE HUNDRED SIXTY-SIX AND 40 / 100 US Dollar		
Line	Description	Contract Ref:	Quantity	UOM	Unit Amt	Amount																																													
1	Standby Day Rate		120.00	HRS	3,219.55	386,344.40																																													
	May12 Standby Day Rate - Abr 26 / 30																																																		
2	Standby Day Rate		600.00	HRS	3,218.85	1,931,972.00																																													
	May12 Standby Day Rate - May 01 / 25																																																		
						2,318,366.40																																													
						AMOUNT DUE: 2,318,366.40 USD TWO MILLION THREE HUNDRED EIGHTEEN THOUSAND THREE HUNDRED SIXTY-SIX AND 40 / 100 US Dollar																																													
Valor referente à prestação de serviços de perfuração de poços de petróleo através da unidade de perfuração Sedco 706, no período de 26/04/2012 a 25/05/2012, conforme documentação anexa. DRILLING SERVICES CONTRACT No. 10004-0X Date: November 16, 2005																																																			

Analisando todos os invoices apresentados no período, é possível concluir que a embarcação fretada esteve operacional no período de 25 de fevereiro a 14 de março, até as atividades serem interrompidas até o dia 31 de março. A retomada da operação se deu em 1º e 2 de abril, mas foi logo interrompida para movimentação, reparos e posterior prontidão, é o que se pode obter da tradução às fls. 3.186 a 3.349.

Portanto, considerando que a data do início dos gastos com o incidente de Fraze é no mês de abril, está evidenciado que a embarcação estava em prontidão por todo o

período, o que postula em favor da argumentação da defesa e contrária à acusação que embasou o lançamento.

A análise dos documentos juntados aos autos possibilita arrematar que o poço à baila estava abandonado (com aval da ANP), as atividades de exploração de petróleo & gás, interrompidas (igualmente avalizadas pela Agência), e a embarcação, em estado de prontidão com tripulantes, tendo a operação apenas sido retomada em ano-calendário subsequente.(grifos originais e nosso)

Da análise dos documentos, ratifico o entendimento do voto vencido de que a Recorrente manteve o contrato de aluguel da sonda SEDCO 706, no modo de ociosidade (standby), em face da paralisação de todas as atividades no Campo de Frade, para investigação das causas do incidente.

A manutenção do contrato da sonda SEDCO 706 no modo de ociosidade corrobora a tese de abandono temporário do poço, uma vez que as atividades foram retomadas em Abril/2013.

Em consulta à internet, consta matéria de outubro de 2012, acerca da negociação de afretamento da sonda SEDCO 706, pela Petrobrás, a qual se encontrava “parada”, no dizer da reportagem, desde o primeiro incidente no campo de frade em Novembro/2011, vide¹:

Petrobras negocia afretamento de sonda que operava em Frade

Sedco 706 está parada desde o acidente no campo da Chevron em novembro do ano passado

Por Redação — Em 22/10/2012



A Petrobras está negociando com a Transocean e a Chevron o afretamento da sonda Sedco 706, unidade que perfurava o poço que sofreu um kick em novembro do ano passado no campo de Frade, na Bacia de Campos. A ideia é que a semissubmersível esteja disponível em maio do próximo ano. [leia mais » STJ..](#)

Embora a descrição das notas fiscais indicasse a prestação de serviços de perfuração de poços, a verdade material dos fatos leva à conclusão de que a Sonda SEDCO 706 está em estado de *standby*.

Há outros fundamentos para a glosa das despesas de Exploração em Bloco que foram elencados no Relatório de Diligência, qual seja, a de que a perfuração do poço 9-FR-50DP-RJS serviria como forma de explorar reservatórios com o intento de incrementar a produção no futuro. A Recorrente contradita e argumenta que, mesmo que a autuação se mantivesse por esse fundamento, as despesas seriam dedutíveis com fundamento no art. 416 do RIR/99. Também como argumento subsidiário, a Recorrente invoca a aplicação do Parecer Normativo COSIT n.2/1996.

Acerca destes pontos, ratifico e adoto os fundamentos do voto vencido, que firmam o entendimento que as despesas com a perfuração do poço 9-FR-50DP-RJS poderiam inicialmente ser classificadas como “plurianuais”, se assim desejasse o contribuinte, mas que

¹ <https://petroleohoje.editorabrasilenergia.com.br/petrobras-negocia-afretamento-de-sonda-que-operava-em-frade/> - Consulta realizada em 13/01/2021.

tornaram-se operacionais com o incidente. E ainda na linha de que as despesas seriam de exploração, poderiam ser deduzidas por força do art. 416 do RIR/99. Transcrevo excerto do citado voto (fls. 3429):

Se trilhássemos a linha argumentativa da fiscalização, em particular como enfatizada no Relatório de Diligência, a de que a perfuração do poço 9-FR-50DP-RJS serviria como forma de explorar reservatórios com o intento de incrementar a produção no futuro, e não como manutenção do campo petrolífero, melhor sorte não teríamos.

Em verdade, o Relatório de Investigação do Incidente de Vazamento de Óleo (Campo de Frade), elaborado em fevereiro de 2012 pela Coordenação de Segurança Operacional da ANP, às fls. 1.799 a 1.868, que culminou no Relatório Final apresentado às fls. 2.670 a 2.740, confirma qual o objetivo da Chevron com o poço em questão:

Ocorre que o poço 9-FR-50DP-RJS foi classificado pela Chevron como "especial", ou seja, projetado pela companhia para investigar uma região do reservatório sobre a qual pairavam dúvidas geológicas. Além disso, este poço havia sido projetado para atravessar o reservatório N560 em um ponto onde a simulação do reservatório indicava uma sobrepressurização. A Chevron, apesar de ter declarado à ANP que iria perfurar um poço "9", ou seja, especial, se utilizou do critério de tolerância de kick para um poço de desenvolvimento (Development Project), quando os fatos demonstraram que o mesmo deveria ter sido considerado um projeto de avaliação (Appraisal Project).

...

O poço 9-FR-50DP-RJS é classificado como "especial", direcional e partilhado (sidetrack do poço 9-FR-46D-RJS). O poço fazia parte de um programa investigativo para verificar a melhor localização de um futuro poço produtor, sendo sua perfuração iniciada às 10h30 do dia 6/11/2011, em lâmina d'água de 1.184 m. O objetivo seria o reservatório N545, atravessando os reservatórios N560 e N570, e a profundidade final prevista medida seria de 3.835,9 m (MD)(2.550,0 m TVD), que não foi atingida devido ao acidente.

...

Na perfuração do poço 9-FR-50DP-RJS, iniciada em 6/11/2011, a Chevron deixou de realizar uma análise de riscos em conformidade com a regulamentação brasileira, ignorando seus próprios procedimentos de gestão de riscos (Risk and Uncertainty Management Standard (RUMS), de 26/7/2011, e o Single Well CPDEP Roadmap).

...

Sim, o poço classificado como especial tinha por fim identificar a melhor localização de um poço produtor, nisto o Auditor-Fiscal está correto. Porém, como consequência da perfuração, houve exsudação de hidrocarbonetos, o que ocorreu em 6 de novembro de 2011, inicialmente, e depois em 15 de março de 2012, conforme troca de correspondências efetuada e já discutida. Isto culminou na suspensão da atividade, por todo o restante do ano-calendário, retornando apenas no ano subsequente.

Assim, meu entendimento é de que os gastos que poderiam, originalmente, ser até classificados como "plurianuais" (se assim desejasse o contribuinte, como veremos adiante), tornaram-se despesas operacionais após o incidente em Frade, necessários à manutenção do campo petrolífero e à correção dos danos a ele provocados.

Caso mantida a posição fiscal, deveríamos sopesar o art. 416 do Decreto nº 3.000, de 1999, cuja base-legal é o art. 12 do Decreto-Lei nº 62, de 1966, que goza de presunção

de constitucionalidade e não está em desacordo com o § 2º do art. 173 da Constituição Federal de 1988, como decidido no Parecer PGFN/CAT n.º 2.576, de 2006.

*Art. 416. A Petróleo Brasileiro S. A. — PETROBRÁS poderá deduzir, para efeito de determinação do lucro líquido, as importâncias aplicadas, em cada período de apuração, **na prospecção e extração do petróleo cru** (Decreto-Lei n.º 62, de 21 de novembro de 1966, art. 12). (g. n.)*

Acerca da matéria, a Nota Cosit n.º 124, de 2012, estabeleceu qual seria o tratamento tributário dos gastos incorridos na **fase de desenvolvimento** da produção de petróleo:

...

7. Nesse sentido, passamos a avaliar as atividades inerentes à exploração de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos e o respectivo panorama legal em termos de sua tributação. Mas, primeiramente, a lógica, a razoabilidade, o senso comum e as designações do léxico atinentes às etapas da cadeia produtiva de petróleo e gás natural nos permitem identificar que tais atividades podem ser subdivididas em prospecção (incluindo-se a cubagem) de jazidas, desenvolvimento da jazida e extração do recurso natural da jazida. Vale dizer, qualquer operação tipicamente levada a termo e necessária à exploração de petróleo ou gás natural classifica-se univocamente em umas destas três divisões da exploração. A consultante apresenta dúvida, eis que no ordenamento da Lei n.º 9.478, de 1997, tem-se: exploração, desenvolvimento e produção. Mas a própria Lei n.º 9.478, de 1997, em seu art. 6º, nos permite classificar facilmente seus signos da seguinte maneira:

*a) **teremos a exploração equivalente à fase de prospecção;***

b) a fase de desenvolvimento; e

c) a fase de produção, referindo-se à extração do recurso propriamente dito.

8. A partir do classificado no item anterior e de todo o contexto apresentado nesta Nota, pode-se concluir, respondendo objetivamente ao questionamento constante do item 2, de forma extrema de dúvidas, e considerando-se o arcabouço jurídico-tributário delineado no item 5, que a legalidade da tributação das atividades atinentes à exploração de petróleo e gás natural no Brasil deve se dar da seguinte forma:

a) em relação à prospecção e cubagem de jazidas de hidrocarbonetos fluidos, entende-se que há material suficiente em nossa legislação que permita uma exegese constitucional e sistemática de forma a admitir que as despesas com tais atividades da cadeia de exploração sejam deduzidas, por opção do contribuinte, a título de despesas operacionais (o paradigma legal é o art. 53, caput, e § 1º da Lei n.º 4.506, de 1964).

b) Em relação à extração do hidrocarboneto fluido da jazida, é cediço que esta é uma atividade necessária à manutenção da respectiva fonte produtora, razão pela qual pode ser reconhecida como despesa operacional com plena sustentação no art. 47 da Lei n.º 4.506, de 1964.

c) Finalmente, em relação à atividade de desenvolvimento da jazida, gasto pré-operacional que viabiliza o início da extração da mina propriamente dita, impõe-se que seja passível de amortização, sob a égide do art. 58, § 3º, alínea “c”, da Lei n.º 4.506, de 1964. (g. n.)

Na mesma esteira de raciocínio, a Nota Técnica Cosit n.º 8, de 2014:

...

25. Na conclusão do item 8, "c", restou claro que a atividade de desenvolvimento da jazida, considerado como gasto pré-operacional, que viabiliza o início da extração da mina propriamente dita, não poderá ser deduzida para fins de apuração do lucro líquido do exercício, sendo passível de amortização, sob a égide do art. 58, § 3º, da Lei n.º 4.506, de 1996.

26. Vale destacar que esse entendimento está de acordo com a redação do próprio art. 12 do Decreto-Lei n.º 62, de 1966 (base legal do art. 416 do RIR/99), que admite apenas a dedução das importâncias aplicadas em cada exercício na prospecção e extração do petróleo cru, atividades mencionadas nas alíneas "a" e "b" da conclusão disposta no item 8 da Nota Cosit n.º 124, de 2012, ressaltando-se que a dedutibilidade desses gastos deve observar os limites previstos no art. 349 do RIR/99, aplicadas não somente ao sujeito passivo objeto da consulta formulada, mas a todos os contribuinte que se encontrem na mesma situação.

27. **Também, deve-se sublinhar ainda que quanto à atividade de extração, mencionada na alínea "b" da conclusão disposta no item 8 da Nota Cosit n.º 124, de 2012, frise-se que, como já mencionado, a dedutibilidade desses gastos (de extração) a título de despesa operacional deve observar o disposto no art. 47 da Lei n.º 4.506, de 1964, ou seja, desde que não computados nos custos.**

28. Como se vê, a impossibilidade de dedução dos gastos da atividade de desenvolvimento da jazida não advém da interpretação conforme a Constituição dada ao art. 12 do Decreto-Lei n.º 62, de 1966, após a entrada em vigor da Lei n.º 9.478, de 7 de agosto de 1997, que instaurou a possibilidade de concorrência no setor de extração de hidrocarbonetos. Na verdade, o próprio dispositivo legal (art. 12 do DL n.º 62, de 1966) não trouxe em sua concepção original permissão para que se deduzisse, na apuração do lucro líquido, os gastos da atividade de desenvolvimento da jazida.

Como se sabe, as Notas Técnicas da Cosit têm efeito vinculante a partir de sua publicação no Boletim de Serviços, na forma do art. 7º, II, da Portaria n.º 2.217, de 2014.

Sendo assim, os gastos com a perfuração do poço 9-FR-50DP-RJS a fim de prospectar novos poços produtores poderiam, se fosse o caso, ser considerados como despesa operacional, na forma do item 8, 'a', da Nota Técnica Cosit n.º 124, de 2012.

Somente não teria esse tratamento tributário os gastos com a fase de desenvolvimento, qual seja, o conjunto de operações e investimentos destinados a viabilizar as atividades de produção, na forma do inc. XVII, art. 6º, da Lei n.º 9.478, de 1997. Para tanto, far-se-ia necessária a identificação de poços produtores após uma bem-sucedida etapa da prospecção (o que não ocorreu, ao menos não no período analisado, conforme trecho do Relatório de Investigação do Incidente de Vazamento de Óleo - Campo de Frade, de fevereiro de 2012).

O poço 9-FR-50DP-RJS é classificado como "especial", direcional e partilhado (sidetrack do poço 9-FR-46D-RJS). O poço fazia parte de um programa investigativo para verificar a melhor localização de um futuro poço produtor, sendo sua perfuração iniciada às 10h30 do dia 6/11/2011, em lâmina d'água de 1.184 m. O objetivo seria o reservatório N545, atravessando os reservatórios N560 e N570, e a profundidade final prevista medida seria de 3.835,9 m (MD) (2.550,0 m TVD), que não foi atingida devido ao acidente. (g. n.)

Contrariamente, os gastos com prospecção ou exploração, aqui incluídos os relacionados ao poço 9-FR-50DP-RJS, de natureza investigativa, não produtora ou injetora, poderiam ser até ativados para posterior amortização, desde que assim optasse o contribuinte.

Veja o que o RIR, de 1999, tinha a dizer:

Art. 325. Poderão ser amortizados:

...

II - os custos, encargos ou despesas, registrados no ativo diferido, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração, tais como:

...

c) as despesas com prospecção e cubagem de jazidas ou depósitos, realizadas por concessionárias de pesquisa ou lavra de minérios, sob a orientação técnica de engenheiro de minas, de que trata o § 1º do art. 349, se o contribuinte optar pela sua capitalização (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º, alínea "b");

...

Art. 349. Serão admitidas como operacionais as despesas com pesquisas científicas ou tecnológicas, inclusive com experimentação para criação ou aperfeiçoamento de produtos, processos, fórmulas e técnicas de produção, administração ou venda (Lei nº 4.506, de 1964, art. 53).

§ 1º Serão igualmente dedutíveis as despesas com prospecção e cubagem de jazidas ou depósitos, realizadas por concessionários de pesquisa ou lavra de minérios, sob a orientação técnica de engenheiro de minas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 53, § 1º). (g. n.)

O entendimento legal sobre a matéria também está em conformidade com o convencionado no Anexo IV ao Contrato de Concessão nº 48000.003896/97-20, no item 2.3 (à fl. 306):

Exploração

2.3 A Conta de Exploração inclui todos os gastos diretos e indiretos em Exploração incorridos pelo Concessionário, tais como:

a) estudos e levantamentos topográficos, aéreos, geológicos e geofísicos, incluindo interpretação;

b) perfuração de amostragem;

c) perfuração e abandono dos poços exploratórios, desde que os poços sejam secos e/ou não completados como poços produtores ou de injeção;

d) perfuração de poços e execução de testes de formação e de produção para avaliação de descoberta;

e) instalações utilizadas para apoiar estes propósitos, incluindo serviços e obras de engenharia civil; e f) O aquisição e processamento de dados geológicos e geofísicos.

Conjugando todo o entendimento apreendido sobre o setor de petróleo & gás, indispensável para análise dos presentes autos, **temos que a atividade é subdividida em etapas: exploração ou prospecção, passíveis de serem ou deduzidos no período de apuração ou ativados, a opção do contribuinte;** desenvolvimento, que deverá ser ativado, porquanto produzirá benefícios para exercícios futuros; e extração ou produção, forçosamente dedutível no período de apuração.

Dessarte, como o poço 9-FR-50DP-RJS era investigativo a fim de identificar poços produtores, aspecto informado pelo próprio agente fiscal, correspondia à etapa de exploração ou prospecção. Logo, sua dedução no período de apuração ou ativação para aproveitamento em exercícios futuros seria discricionariedade do contribuinte, na hipótese, repito, de entendermos como válido o pensamento fiscal, daí porque também deveríamos rejeitar a acusação sob este outro prisma.

Prossigamos por hipótese diversa: mesmo que se admitisse como certa a tese da fiscalização e os gastos devessem ser ativados, haveria ainda outra impropriedade no lançamento, qual seria a inobservância do § 1º do art. 273 do RIR/99 e seus reflexos nos exercícios futuros, *in verbis*:

Art. 273. A inexactidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

...

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexactidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º). (g.n.)

Isso porque o fiscal não desconsiderou a dedutibilidade, e sim o momento desta, alegando que deveria ser um caso de ativação para amortizações em exercícios subsequentes. Assim sendo, deveria haver procedido ao lançamento pelo valor líquido, com a diminuição do imposto lançado nos períodos de apuração posteriores, não tendo observado tal proceder.

Diante de todos os argumentos, **resta-me cancelar a autuação fiscal no valor de R\$ 88.221.036,99**, com reflexo na apuração das estimativas mensais a partir de abril até dezembro.

Sendo assim, mesmo se considerássemos que as despesas foram incorridas para a perfuração do poço 9-FR-50DP-RJS, com a finalidade de verificar a melhor locação de um futuro poço produtor, tais despesas classificar-se-iam como despesas de exploração ou prospecção, e portanto, podiam ser dedutíveis, por opção do contribuinte.

Por tudo o exposto, **voto por cancelar a infração 05 (R\$ 88.221.036,99), decorrente da glosa de despesas com Exploração de Bloco, com reflexo na apuração das estimativas mensais**. Isto porque entendo que restou comprovado o abandono temporário do poço (de março/2012 a abril/2013) e, por conseguinte, as despesas estavam atreladas à contenção dos danos e manutenção do campo de frade, uma vez que todas as demais atividades foram interrompidas, bem como suspensas a perfuração de poços.

Da Multa Isolada por Falta de Recolhimento de Estimativa Mensal (Infração 07)

A autoridade fiscal efetuou o lançamento das estimativas mensais, bem como lançou a multa por falta de recolhimento das estimativas. A Turma da DRJ cancelou o lançamento das estimativas mensais, todavia manteve a imposição das multas isoladas, as quais

foram recalculadas, em razão do provimento parcial no que se refere ao cômputo das variações passivas nos meses de janeiro (R\$ 1.044.105,41) e fevereiro (R\$ 1.816.757,20) (Infração 02).

A infração 03, também referente a falta de adição das variações cambiais ativas (R\$ 6.404.679,13), foi cancelada, pois no procedimento de diligência, o Auditor concluiu que ao final do exercício, para a operação sob análise, as variações passivas de abr/12 a dez/12 superaram as variações ativas de jan/12 a mar/12. Não obstante, o cancelamento da infração não produziu efeito no cálculo das estimativas mensais, tendo em vista que as variações cambiais ativas referem-se aos meses de jan/12 a mar/12 e o contribuinte não comprovou que não procedeu à exclusão desses valores (tabela fl.3383 – Relatório Diligência).

Segue quadro com os valores exonerados/mantidos:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO (ESTIMATIVAS)			
PA	Valor	Decisão 1a Instância	Valores exonerados
jan/12	583.646,25	cancelada	
fev/12	1.278.525,49	cancelada	
mar/12	1.776.722,85	cancelada	
abr/12	2.749.122,07	cancelada	
mai/12	519.418,03	cancelada	
	6.907.434,69		6.907.434,69

MULTA OU JUROS ISOLADOS INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA			
PA	Valor	Decisão 1a Instância (valores retificados)	Valores exonerados
jan/12	291.823,12	282.823,12	9.000,00
fev/12	639.262,75	621.262,75	18.000,00
mar/12	888.361,42	773.584,89	114.776,53
abr/12	1.374.561,03	1.045.523,58	329.037,45
mai/12	259.709,01	0	259.709,01
	3.453.717,33	2.723.194,34	730.522,99

Remanesce em litígio, portanto, apenas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas (**infração 7**), com seus valores retificados.

A Recorrente alega que a multa isolada não pode ser mantida, quando a cobrança das diferenças de tributo sobre as próprias estimativas já foi cancelada. Também argumenta que a multa só pode ser exigida antes do término do ano-base correspondente; que não é permitido ao Fisco exigir a cobrança de multa isolada sobre meras estimativas, sem que seja verificado se há IRPJ e CSLL a pagar ao final do ano-base e; que a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488/07 não teve o condão de alterar essa realidade, tampouco a jurisprudência administrativa dominante a respeito da matéria.

A Recorrente sustenta não ser cabível a multa isolada mesmo após o encerramento do ano-calendário. Em relação ao tema, o art.44 lei n.º 9430/96, com redação dada pela lei n.º 11.488/2007, é claro e expresso:

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:

a) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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.

(...) (grifei)

Se a multa será exigida ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa para a contribuição social e o imposto de renda, e tanto o prejuízo quanto a base negativa só podem ser calculados após encerrado o período-base para apuração do IRPJ e da CSLL, a única interpretação possível é a do cabimento da multa isolada ainda que findo o ano-calendário.

Ou seja, a multa isolada poderá ser exigida no curso do ano-calendário ou após seu encerramento e, neste caso, ainda que o contribuinte não apure imposto a pagar no ajuste. Nesse sentido, temos o acórdão n.º 1302-002.001, de 06 de outubro de 2016, do qual transcrevo trechos da ementa e do voto:

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. APÓS ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. CABIMENTO.

Cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do IRPJ, determinada sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento dentro do prazo legal de vencimento, por expressa previsão legal. A referida multa é aplicável quando a falta é detectada após o encerramento do exercício de apuração da base de cálculo destes tributos, por interpretação lógica do disposto no artigo 44, II, b da Lei 9.430/96.

Voto:

(...)

A redação de tal dispositivo não permite extrair a interpretação de que a multa só é cabível se a falta for verificada antes do encerramento do ano-calendário como pretende a impugnante. Pelo contrário, o inciso II, alínea 'b' evidencia a possibilidade de aplicação desta penalidade após o encerramento do exercício, uma vez que contém a

expressão "ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente". Ora, se já foi apurado o prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL, já se findou o período-base para a apuração do IRPJ e da CSLL.

É de se ressaltar que o lançamento refere-se ao ano-calendário 2012, portanto, posterior a alteração do art.44 da lei nº 9.430/96 pela lei nº 11.488/2007, e não encontra abrigo na Súmula CARF n. 105, editada sob o égide da redação anterior.

A Súmula CARF nº 105 impede a exigência simultânea da multa de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas até o ano-calendário 2006, uma vez que essa súmula foi editada levando em consideração a redação da lei nº 9.430/96, sem as alterações promovidas pela lei nº 11.488/2007.

As discussões acerca da concomitância das multas restaram pacificadas quando referentes a imposição de multa isolada até o ano-calendário 2006. A partir do ano-calendário 2007, abriram-se novamente as divergências.

Entendo que a alteração promovida pela lei nº 11.488/2007 buscou afastar a dubiedade e a imprecisão do comando anterior, circunstâncias que levaram à elaboração da citada Súmula CARF, que conferiu, à luz do art. 112, I, do CTN, interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte.

A nova redação do art.44 da lei nº 9.430/96 distingue claramente duas hipóteses de incidência, uma para cada penalidade. A multa isolada, prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente, ainda que não seja apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. Tem por fato gerador a inobservância do dever de antecipar, o que causa prejuízo aos cofres da União, desde a mora até o encerramento do ano-calendário.

Por sua vez, a multa de ofício proporcional de 75%, prevista no inciso I do artigo em comento, é aplicada sobre lançamento de ofício da totalidade ou da diferença do tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário, após descontadas as antecipações mensais.

A imposição da multa isolada se assemelha a um descumprimento de obrigação acessória, que por sua inobservância, transforma-se em principal. Neste diapasão, resta claro que as multas isolada e de ofício são penalidades distintas, que podem ser aplicadas de maneira concomitante.

Com efeito, no caso dos autos as multas isoladas se referem à falta de pagamento de estimativas mensais posteriores à vigência da nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, entendo como jurídica e obrigatória a aplicação concomitante das infrações nele previstas, por considerar que tais multas são completamente distintas e autônomas.

Isto posto, não procede o argumento do contribuinte no sentido da impossibilidade de aplicação da multa isolada após o encerramento do ano-calendário ou quando não se apura imposto a pagar ao final do exercício. Também entendo que a Súmula CARF n. 105 foi editada em outro contexto legislativo, razão pela qual não se aplica aos fatos geradores ocorridos após a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488/2007.

Ainda no que diz respeito à multa isolada, a Autuada argumentou erro no cálculo realizado pela fiscalização quanto às infrações 1, 2 e 3 que repercutiram na apuração da multa isolada. Tendo sido a multa isolada cancelada em razão de empate no julgamento, restou prejudicada a análise quanto a correta apuração de sua base de cálculo.

Conclusão

Por tudo o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao **recurso de ofício** e, quanto ao **recurso voluntário**, por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para: 1) **cancelar a infração 05 (R\$ 88.221.036,99)**, decorrente da glosa de despesas com Exploração de Bloco, com reflexo na apuração das estimativas mensais; 2) **manter as multas isoladas**.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite

Voto Vencedor

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Redator designado.

Em que pese o entendimento da ilustre Relatora quanto à possibilidade de exigência de multa isolada no caso em apreço, durante as discussões em sessão surgiu divergência que levou a conclusão diversa. Assim, passo a expor os fundamentos da divergência e as conclusões do colegiado acerca dessa matéria.

Multa Isolada pelo Não Recolhimento das Estimativas Mensais

Esclarece-se que a recorrente contesta a exigência da multa isolada (art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996), em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função das infrações apuradas, sob o argumento da inaplicabilidade de multa isolada após o encerramento do exercício, bem como da impossibilidade de concomitância, pois, neste último caso, representaria dupla penalização sobre o mesmo fato.

Entendo que lhe assiste razão.

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Logo, não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

As discussões relacionadas à multa isolada devem levar em conta o motivo que leva a autoridade fiscal aplicar a referida multa isolada, pois ela não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, devem ser aplicada apenas a multa de ofício.

Esta **multa isolada** foi instituída para punir contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações.

Para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e não reduzida a mera recomendação, instituiu-se a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de cometimento de infração relativas às glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida, é uma forma de exacerbar a penalidade, a meu ver, **sem previsão legal**.

De outra banda, ainda que se entenda haver previsão legal para esses casos, tanto o CARF como o STJ possuem entendimento, no sentido de afastar a exigência da multa isolada, pelo princípio da consunção.

Com efeito, inexistente previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorra do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual. Na hipótese de considerar existente tal previsão, deve ser afastada a exigência da multa isolada pelo princípio da consunção, pois não se deve admitir como razoável a cumulação de multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida pelo hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96).

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estaria-se a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão n.º 1103.001-097:

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II da Lei n.º 9.430/96.

Apenando o continente, desnecessário e incabível apenas o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos)."

O STJ possui o entendimento semelhante a este, ou seja, entende que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. Confirma-se decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.
2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.
3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".
4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".
5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.
6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Humberto Martins, se pode extrair o trecho abaixo:

“Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas

distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos caso ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.”

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Logo, a interpretação (aparente) do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal.

Noutras palavras, as expressões "isolada" ou "conjuntamente" (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, e indicam de fato hipóteses autônomas da aplicação das multas, mas, não podem incidir concomitantemente.

Conclusão

Com esses fundamentos, afasta-se a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

Fl. 55 do Acórdão n.º 1301-006.033 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 12448.724528/2017-54