



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13896.723648/2016-38
ACÓRDÃO	1102-001.430 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de agosto de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	ANDRITZ HYDRO BRASIL LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. VÍCIOS DE ORDEM MATERIAL. ERROS NA APURAÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL. ART. 142, CTN.

Erros graves na apuração da base tributável pela Fiscalização (divergências não justificadas, reapuração não motivada no TVF, glosas não motivadas, ausência de documentos nos autos, imprecisão no cálculo de antecipações e postergações) não resultam em simples erros na determinação dos tributos devidos, mas acarretam inegável vício material, bem como total insegurança quanto à quantificação da matéria tributável, violando o art. 142 do CTN.

AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN.

Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração. Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e em dar provimento ao recurso voluntário, declarando nula a autuação fiscal por vício material.

Julgamento iniciado em 15 de maio de 2024, ocasião em que o processo saiu com vistas para o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida após a manifestação do relator original, Conselheiro André Severo Chaves, o qual votou nos termos ora acolhidos pelos demais membros do colegiado. Designado como Redator *ad hoc* o Conselheiro Fernando Beltcher da Silva. Manifestou intenção de declarar voto o Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque. Não votou a Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, haja vista o voto proferido pelo Relator em sessão realizada em 15 de maio de 2024, ocasião em que o processo saiu com vistas para o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente e Redator *ad hoc*

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy José Gomes de Albuquerque, André Severo Chaves (Relator), Fenelon Moscoso de Almeida, Cristiane Pires McNaughton e Fernando Beltcher da Silva.

RELATÓRIO

¹Trata-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício contra acórdão da 10ª Turma da DRJ/BHE, que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada pela contribuinte e pelos responsáveis solidários.

Transcreve-se o relatório da DRJ que resume o presente litígio:

Contra a empresa supracitada, doravante denominada AHB, foram lavrados Autos de Infração do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 8.113/8.134) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 8.135/8.148), cumulados com multa de ofício no percentual de 150% e juros de mora pertinentes, além de multa e juros isolados pela falta de pagamento sobre a base de cálculo estimada do IRPJ:

Tributo	Valor do Tributo	Juros	Multa(150%)	Juros IRPJ	Multa isolada	Crédito Apurado
IRPJ	24.366.389,50	11.278.876,22	36.549.584,24	16.663.324,41	16.261.416,92	105.119.591,29
CSLL	8.797.820,22	4.073.947,27	13.196.730,33	-	-	26.068.497,82

¹ Na condição de Redator *ad hoc*, designado na forma do art. 58, inciso III, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023, reproduzo, na íntegra, o relatório inserido pelo Relator original, Conselheiro André Severo Chaves, no diretório corporativo do CARF.

No período em exame, a empresa fiscalizada apurou seu lucro pela sistemática de contrato a longo prazo.

A Fiscalização constatou as irregularidades abaixo apontadas, relativas aos anos-calendário de 2010 a 2012 (No Termo de Verificação, a Autoridade Fiscal afirmou que os anos-calendário eram de 2011 a 2013):

- Não oferecimento à tributação de parte do resultado tributável auferido na realização do “Contrato Fornecedor de Jirau”, limitando-se a oferecer à tributação aquelas receitas advindas do escopo deste contrato para o qual não houve subcontratação (o contribuinte não escriturou como receita os valores auferidos, nem tão pouco como despesa os valores dispendidos na subcontratação, resultando numa incorreta apuração de resultado tributável.); - No tocante a venda de eixos/barras e outras partes e peças de turbinas e geradores (a qual veremos ser denominada pelo contribuinte de “Passthrough”), apurou do resultado tributável auferido na realização do “Contrato Preliminar” pela sistemática de apuração de Contrato a Longo Prazo, quando o correto seria pela sistemática do Custo das Mercadorias Vendidas, acarretando o não oferecimento à tributação de parte do resultado tributável auferido na realização deste contrato.

- Contabilização de custos/despesas referentes a serviços prestados por empresa ligada os quais não atenderam aos critérios de dedutibilidade (não houve a perfeita identificação dos serviços prestados, não houve a comprovação documental da efetiva prestação e tão pouco foi possível de ser aferida a necessidade dos mesmos).

Abaixo estão os valores listados na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal em relação a essas irregularidades:

CONTRATOS A LONGO PRAZO INFRAÇÃO: APURAÇÃO INCORRETA DE RESULTADOS REFERENTES AO CONTRATO FORNECEDOR DE JIRAU		
Valor referente a Resultado do Contrato de Fornecimento de Jirau não oferecido à tributação conforme Termo de Verificação e demonstrativos em anexo.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2010	8.503.058,32	150,00
31/12/2011	16.349.737,78	150,00
31/12/2012	51.028.714,80	150,00
ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: APURAÇÃO INCORRETA DE RESULTADOS REFERENTES AO CONTRATO PRELIMINAR COM A AHI		
Valor referente a Resultado do Contrato Preliminar não oferecido à tributação conforme Termo de Verificação e demonstrativos em anexo.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2012	21.872.047,23	150,00

Houve a responsabilização solidária das pessoas físicas que administravam a empresa no período da ação fiscal:

Demais Responsáveis Tributários	
CPF:	056.437.708-22
Nome:	SERGIO PARADA
Responsabilidade Tributária:	Responsabilidade Solidária de Direito
Motivação:	Responsável de direito, na condição de administrador, pela ocorrência de fatos em infração à lei, conforme Termo de Verificação em anexo.
Enquadramento Legal:	A partir de 01/01/2000 Art. 124, inciso II, da Lei nº 5.172/66. A partir de 01/01/2000 Art. 135 da Lei nº 5.172/66
CPF:	233.879.838-40
Nome:	HEINZ AUTISCHER
Responsabilidade Tributária:	Responsabilidade Solidária de Direito
Motivação:	Responsável de direito, na condição de administrador, pela ocorrência de fatos em infração à lei, conforme Termo de Verificação em anexo.
Enquadramento Legal:	A partir de 01/01/2000 Art. 124, inciso II, da Lei nº 5.172/66. A partir de 01/01/2000 Art. 135 da Lei nº 5.172/66

Eis os principais pontos que a Fiscalização aborda no Termo de Verificação Nº 01 – TV (fls. 8.034/8.108):

(...) a empresa fiscalizada participa do fornecimento de equipamentos/engenharia/montagens de Usinas Hidroelétricas, geralmente como integrante de consórcios de empresas os quais lograram-se vitoriosos em processos licitatórios promovidos por Empresas de Energia Elétrica.

O Contribuinte é controlado pela empresa Andritz Hydro GBMH, doravante denominada “Andritz GBMH”, empresa sediada na Alemanha (...)

a fiscalizada e a empresa Andritz Hydro Inepar, atual ANDRITZ HYDRO S/A, CNPJ: 02.216.876/0001-03, doravante denominada “AHI”, são controladas indiretamente pela empresa Andritz AG, empresa sediada no exterior e aqui registrada sob CNPJ: 05.708.135/0001-20.

Tendo sido constatado, da análise das Fichas Cadastrais em anexo e de pesquisa online feita no CNPJ, que a empresa fiscalizada tinha, nos anos-calendário objeto da ação fiscal, como administradores, as seguintes pessoas físicas:

SERGIO PARADA CPF: 056.437.708-22

HEINZ AUTISCHER CPF: 233.879.838-40

A contribuinte fiscalizada apresentou, nas datas a seguir especificadas, Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica referentes aos anos-calendário a seguir citados, nas quais declarava os Lucros Reais também indicados em seguida:

Ano Calendário	Dt Entrega	Espontânea	Lucro Real Anual	Utilização de Prejuízos Anteriores	Base de Cálculo Declarada
2009	20/06/2012	sim	28.150.962,59	8.445.288,78	19.705.673,81
2010	17/05/2012	sim	17.943.811,95	5.383.143,59	12.560.668,36
2011	28/06/2012	sim	54.942.251,98	16.482.675,59	38.459.576,39
2012	28/06/2013	sim	29.068.879,74	8.720.663,92	20.348.215,82
2013	12/06/2015	sim mas já sob a cobertura de ac 2011	23.194.348,30	6.958.304,49	16.236.043,81

Em esclarecimentos prestados na apresentação da referida planilha, confirmou-se que o contribuinte procedia a apuração da maior parte do resultado a ser oferecido à tributação pela sistemática de apuração de resultados de contrato a longo prazo, regida pelo artigo 10 do Decreto Lei 1.598/77 combinado com artigos 407 a 409 do Regulamento do Imposto de Renda e normatizado pela IN SRF nº 21 de 13/03/1979.

(...) para se verificar o acerto do oferecimento do montante de receita oferecida a tributação do ano-calendário inicial dos trabalhos (2011), dada a sistemática de apuração de contratos a longo prazo, importante seria a verificação da contabilização dos projetos desde seu início até o fim de cada um deles, de forma a verificar se os preços globais haviam sido integralmente oferecidos.

(...) contribuinte logrou sucesso em apresentar os dados de forma a mais completa e consistente possível, através da resposta datada de 13-02-2015, na qual pode ser verificada a planilha anexada ao presente processo (“Mapa dos projetos - Final-resposta 13-02-2015”), e que demonstra, mensalmente, os valores utilizados pelo contribuinte na apuração dos projetos por ele realizados.

Para início da auditoria procedeu-se então a comparação entre os valores de receita bruta (somatório de todos os meses/projetos) apurada nos “Mapas de Apuração Anual” apresentados pelo contribuinte, com o valor de receita bruta constante dos quadros das Declarações de Informações Econômico-Financeiras dos anos-calendário de 2009 a 2013, para fins de amostragem para validação destes dados, obtendo-se pequena diferença percentual (aproximado (1%)) a maior entre o declarado e o apurado nos mapas, razão pela qual puderam os mesmos serem utilizados na auditoria:

Foi então através da análise das planilhas já citadas (“Planilha de Projetos 2011” e “Mapa dos projetos - Final-resposta 13-02-2015”) que foi verificada a preponderância, relativa ao ano-calendário de 2011, dos valores envolvidos na obra de Jirau, razão pela qual foi tal projeto escolhido como amostragem a ser objeto de verificações mais detalhadas por esta auditoria fiscal.

(...) trataremos na lavratura deste, especificamente, das atividades da fiscalizada relacionadas à sua participação nas obras/fornecimento relacionados à construção da Hidroelétrica de JIRAU.

No curso de suas atividades, em 11/12/2008, com o intuito de participar do processo licitatório da Usina Hidroelétrica de Jirau, firmou a fiscalizada, ainda se utilizando de sua antiga razão social “Va-Tech Hydro Brasil Ltda”, juntamente com

as empresas (doravante denominada “Partes”) abaixo mencionadas, “Acordo de Consórcio” (...):

1) Alstom Hydro Energia do Brasil Ltda, CNPJ:44.682.318/0001-75, doravante denominada “Alstom” ou “Empresa Líder”; 2) Voith Siemens Hydro Power Generation Ltda, CNPJ:03.400.080/0001-60, doravante denominada “Voith”;

(...) formaram as partes acima mencionadas Consórcio Fornecedor de Jirau, doravante denominado “CFJ”, com a finalidade de proceder ao fornecimento e transporte de Turbinas, Geradores e seus acessórios, enrolamento do estator gerador em campo, bem como a supervisão de comissionamento e de testes relativos a Jirau.

(...) no anexo 3.6.b, encontram-se as condições relativas ao Preço da Oferta e ao rateio deste preço entre as empresas consorciadas, verificando-se a participação da Andritz como sendo de 27,9017% do mesmo, observando-se desde já que a participação da fiscalizada no referido consórcio de fornecimento de jirau abrange então o valor inicial de R\$544.083.150,00, referente a 27,9017% de R\$1.950.000.000,00, sendo então este o preço inicial referente a todo seu escopo.

Então, assinado o contrato consorcial para o fornecimento de Jirau, onde definia-se qual parte do fornecimento caberia à fiscalizada e qual(is) parte(s) caberia(m) às demais integrantes do mesmo (“Voith” e “Alstom”), formalizado estava o “Consórcio Fornecedor de Jirau”, doravante também denominado “CFJ”.

Em seguida, em 18/12/2008, com a aprovação destas três empresas, este consórcio firmava, com a Energia Sustentável do Brasil S/A, CNPJ: 09.029.666/0001-47, doravante denominada “Energia Sustentável” ou “ES”, o “Contrato de Fornecimento de Equipamentos para a Usina Hidrelétrica de Jirau por Preço Global”, o qual pode ser visualizado na íntegra em anexo à resposta datada de 12/04/2016, no qual tinha-se a efetiva contratação do consórcio para o negócio, e as condições que regeriam o mesmo.

o pagamento do preço contratual dava-se, segundo consta de cláusula 16.1.1, exclusivamente mediante Autorizações de Faturamento emitidas de acordo com a Cláusula 15.2.1 e pagos nos termos do Cronograma Financeiro (Anexo 16.1.1- em anexo). Indicando-se em cada Autorização de Faturamento a quantia devida à contratada pela contratante referente aos eventos relacionados ao respectivo Certificado de Conclusão de Evento.

Porém, em que se pese os dispositivos contratuais acima reproduzidos, os quais indicam da necessidade da emissão dos certificados de conclusão, o contribuinte, não atendeu corretamente a intimação acima, uma vez que informou não existirem Certificados de Conclusão de Eventos para todos os eventos descritos no anexo 15.1, apresentando apenas algumas cartas que os substituiriam, onde não foi possível aferir-se os dados sobre o acompanhamento da conclusão física do contrato.

Intimada também, na mesma data, a diligenciada e contratante Energia Sustentável, para fornecimento de tais Certificados, bem como de Solicitações de Aferição e Autorizações de Faturamento, limitou-se a responder, em 06/10/2016, acusando o recebimento do termo de intimação em 19/09/2016, mas solicitando prazo de 30 dias, que venceram-se em 06/11/2016, sem contudo terem sido apresentados os elementos solicitados.

da análise das disposições contratuais e dos esclarecimentos prestados pelo contribuinte, que ligam os eventos a um verdadeiro cronograma de fornecimento e que atrelam os pagamentos de tais eventos ao cumprimento efetivo dos mesmos, inclusive condicionando a prévia aferição (por testes e medições) feita por funcionários técnicos (engenheiros) da contratante, verifica-se a natureza de avaliação de andamento concedida ao cronograma definido no Anexo 15 e correspondentes proformas emitidas.

Ainda em relação ao Contrato de Fornecimento de Jirau, tem-se no sub-item (c) da cláusula 16.4.2:

“A emissão de documento de cobrança pelas consorciadas não deverá, de modo algum, reduzir ou limitar a responsabilidade individual e solidária das consorciadas, como previsto na cláusula 5. Tal faturamento não deverá, de modo algum, prejudicar o caráter LUMP SUM do contrato”

Ficando claro então, da leitura cuidadosa do Instrumento Contratual firmado entre a ES e o Consórcio de Jirau, que o mesmo configura um contrato EPC, onde o consórcio e, por consequência, as consorciadas em particular se comprometem a arcar com os custos e a responsabilidade de entregar o projeto das Turbinas e Geradores na data contratual avançada, em funcionamento e com as performances definidas, em troca de um preço global fixo ajustado.

Além disto, deve-se ainda observar a determinação contratual que estabelece que qualquer pagamento efetuado à consorciada ou subcontratada será considerado como feito à contratada (consórcio) e será parte integrante do Preço Global contratado. Deixando claro então que o vínculo da contratante se dá com o consórcio. Tendo sido já demonstrado que quem participa do consórcio é a empresa fiscalizada e não outra empresa integrante de seu grupo, ainda que subcontratada por alguma consorciada.

Em que se pese que as consorciadas procederem a oferta em conjunto à contratante Energia Sustentável, estabelecem as cláusulas 5.1, 6.2 e 6.5 do “Contrato de Constituição de Consórcio”, em anexo:

“Cada consorciada assumirá suas próprias despesas e custos incorridos para o cumprimento de suas obrigações e responsabilidades assumidas neste instrumento e no Contrato, inclusive as incorridas com a elaboração, apresentação e negociação da proposta com o cliente”.

“Cada contratada e/ou seus respectivos subcontratados faturará diretamente contra o cliente a parte do preço do escopo que lhe couber em

razão dos fornecimentos sob sua responsabilidade, ficando assim automaticamente partilhados os resultados do consórcio.”

Determina o contrato de Fornecimento de Jirau em estudo a possibilidade da subcontratação em sua cláusula 28:

“A contratada não deverá subcontratar a execução da totalidade do Fornecimento. A subcontratação de qualquer subcontratada para a execução de serviços que excedam 1,5% do Preço Contratual, deverá ser previamente autorizada pela contratante.

“A contratante e as subcontratadas não terão vínculo entre si, e o contrato, assim como qualquer outro contrato celebrado com subcontratadas não pode ser interpretado como criador de qualquer tipo de obrigação ou responsabilidade da contratante em relação à subcontratação do fornecimento.

Todos os atos e omissões das subcontratadas serão considerados, para todos os fins, como sendo atos e omissões da Contratada, incluindo para os fins de estabelecimento de responsabilidade.”

(..) dos dispositivos contratuais reproduzidos (...) o vínculo jurídico obrigacional relativo ao fornecimento de Jirau se constitui entre a fiscalizada, na condição de consorciada, e a contratante ES, estabelecendo-se que os pagamentos efetuados a quaisquer subcontratadas se reputará feito ao consórcio/consorciada/fiscalizada, bem como a obrigação de fazer será deste consórcio/consorciada, ainda que esta subcontrate parte de seu escopo.

*Verifica-se então o cuidado dispendido pela Energia Sustentável em afirmar e reafirmar que **em caso de subcontratação, fica a consorciada (contratada) responsável por qualquer não observância de dispositivo contratual ou qualquer omissão da subcontratada, permanecendo então a contratada (consorciada) responsável perante a contratante mesmo em caso de subcontratação.***

apesar da existência da possibilidade de alguma das consorciadas virem a subcontratar parte de seu escopo, como trataremos a seguir, e apesar da Energia Sustentável permitir, em cláusula 16.4.2 do contrato de fornecimento de Jirau, o “faturamento direto” da subcontratada para esta empresa, o vínculo obrigacional do consórcio, quanto a responsabilidade da entrega do objeto contratado, não se desfaz quando o fornecimento é faturado diretamente por subcontratadas de alguma das consorciadas para a destinatária final.

*Segundo explicações informais apresentadas pelo contribuinte, acompanhadas de carta do BNDES (anexa à Resposta de 28-01-2016) por ele fornecida, **o BNDES teria sugerido à AHB a subcontratação da empresa Andritz Hydro Inepar** ou a cessão a esta empresa das obrigações e direitos da AHB (fiscalizada) por conta de exigências desta instituição financeira uma vez que a fiscalizada não teria os pré-requisitos necessários junto ao FINAME para fins de que fosse autorizado à Energia Sustentável o financiamento deste Banco.*

(...) a fiscalizada optou pela (...) subcontratação da AHI para parte do objeto anteriormente contratado com a Energia Sustentável.

(...) a fiscalizada firmou, em 05/01/2009, novo contrato, desta feita denominado “Contrato Preliminar-Condições Principais”, o qual encontra-se anexo à resposta datada de 12/04/2016, com a empresa Andritz Hydro Inepar do Brasil S/A, CNPJ: 02.216.876/0001-03, já denominada “AHI” ou subcontratada, na qual “subcontratava” a realização de parte do escopo contratual negociado com a Energia Sustentável.

Eram então partes do novo contrato firmado pela AHB, desta feita denominado “Contrato Preliminar”, a empresa AHB, inicialmente na condição de CONTRATANTE e a empresa AHI na condição de (SUB)CONTRATADA.

Segundo informações coletadas em resposta datada de 28/01/2016 e documentação apresentada, o valor da subcontratação da AHI efetuada pela AHB em Contrato Preliminar (a preços da data base do contrato) já citado era equivalente a:

	Data Base maio/2008			
	Vir total contrato	%Andritz	Repassado a AHI	Ficou como receita da AHB
Turbinas	1.003.317.316,47	279.942.587,69	264.320.505,20	15.622.082,49
Geradores com sistema de excitação	631.261.986,96	176.132.825,82	142.508.260	33.624.565,84
Sistema de Monitoramento	16.073.458,48	4.484.768,16		4.484.768,16
Barramento Blindado p/conexao				
Gerador	8.699.028,41	2.427.176,81		2.427.176,81
Unidade de Conexão de Neutro	12.166.320,27	3.394.610,18		3.394.610,18
Serviço de Supervisão de				
Montagem e Comissionamento	75.462.890,05	21.055.429,19		21.055.429,19
Transportes das Turbinas (m direita)	61.354.186,09	17.118.860,94	16.163.549,85	955.311,09
Transportes Gerador (M direita)	49.069.895,62	13.691.335,07	10.465.215,68	3.226.119,39
Sobressalentes	21.346.908,38	5.956.150,34	5.189.180,51	766.969,83
Sistema Antincendio	7.320.065,40	2.042.422,69	1.830.016,35	212.406,34
Serviço de Enrolamento	63.927.943,97	17.836.983,14		17.836.983,14
	1.950.000.000,10	544.083.150,03	440.476.727,57	103.606.422,46

(...) **a AHI, no cumprimento deste Contrato Preliminar, cumpriu o quanto subcontratado pela AHB, contudo emitiu diretamente seus documentos fiscais e de cobrança diretamente para a Energia Sustentável.**

Ou seja, em que se pese a contratante no Contrato preliminar tenha sido a fiscalizada, a contratada (AHI) não emitiu seu faturamento em face da fiscalizada, e sim diretamente à Energia Sustentável. Por esta razão, não consta da escrituração contábil da fiscalizada **nem a receita** advinda do seu cumprimento da sua obrigação com a Energia Sustentável, no tocante ao escopo subcontratado, **nem tão pouco o custo** advindo da subcontratação.

do valor do escopo a ser prestado pela AHI (inicialmente de aproximados R\$440 milhões), esta empresa contratada se comprometia a adquirir da própria contratante (AHB) partes de turbinas e geradores, basicamente eixos e barras estatóricas, além de outros elementos menos significantes, repassando tais materiais à Energia Sustentável. **Obrigando-se então a AHI a pagar a fiscalizada por conta desta aquisição feita à fiscalizada de partes de turbinas e geradores (eixos e barras).**

Esta obrigação da AHB de fornecer os eixos e barras de geradores constituirá o que a fiscalizada chama de Passtrough (ou “Passagem”).

Ou seja, a AHB adquire tais peças da sua controladora Andritz GBMH na Alemanha e de imediato a chegada dos equipamentos, procede a alienação dos mesmos à AHI, com emissão de Notas Fiscais de Venda da fiscalizada para a AHI em montante aproximado de 266 milhões, gerando então na AHB nova disponibilidade econômica ou jurídica de receita.

Em resumo, na execução desta operação de fornecimento de equipamentos de Jirau à Energia Sustentável, tem-se por obrigatório o seguinte reconhecimento de receitas:

No âmbito da **Relação Jurídica 1**, criada pelo “Contrato Fornecedor de Jirau”: As receitas auferidas pela AHB referentes a realização de todo o objeto do contrato de fornecimento de Jirau, sejam elas as recebidas diretamente da Energia Sustentável, quanto as recebidas da Energia Sustentável através de transferência de recurso via AHI;

No âmbito da **Relação Jurídica 2**, criadas pelo “Contrato Preliminar”: As receitas auferidas pela AHI referentes a realização do objeto do contrato preliminar que, embora faturadas em face da Energia sustentável, deveriam ter sido faturadas em face da AHB, por ser esta a verdadeira contratante (vide Contrato preliminar);

No âmbito da **Relação Jurídica 3**, também criada pelo “Contrato Preliminar”: As receitas auferidas pela AHB referentes ao fornecimento, na condição de contratada pela AHI, de partes de turbina e geradores à AHI (Passtrough);

Logo, teríamos a geração das receitas abaixo apontadas (valores a preço de data da assinatura do contrato):

Receita	Origem da Relação Jurídica	Sujeito Ativo (quem vai auferir renda-contratado)	Sujeito Passivo (quem vai pagar a renda-contratante)	Valor (a preço de 2008)
R1	Contrato Fornec de Jirau	AHB	Energia Sustentável	544 milhões
R2	Contrato Preliminar	AHI	AHB	440 milhões
R3	Contrato Preliminar	AHB	AHI	249 milhões

Verificou-se então que as Notas Fiscais relativas ao escopo do “Contrato Fornecedor de Jirau” subcontratado pela AHB à AHI **foram faturadas diretamente pela AHI para a ES**, não tendo portanto sido incluídas como receita da AHB. Além disto, os valores das proformas emitidas pela AHI, em cobrança à AHB, do escopo por ela realizado, **não foram escrituradas como custo** na AHB.

(...) a fiscalizada (ela mesma e não a AHI) avisava ao líder do consórcio (Alstom) a conclusão dos marcos/eventos relativos a etapas do projeto de Jirau. Mais uma vez demonstrando estar ela no controle da execução das obrigações definidas no Contrato de Fornecimento de Jirau, relativa à sua parte, mesmo aquelas que são realizadas em subcontratação pela AHI.

Por sua vez a Alstom, na condição de líder do consórcio, informava à Energia Sustentável tal conclusão e procedia à Solicitação de Aferição de Evento, conforme

dispositivo contratual já reproduzido. Sendo certo então que a Alstom tinha conhecimento deste faturamento direto realizado pela AHI.

ao longo do projeto de Jirau, a AHI emitiu Proformas para a Energia sustentável, com vários reajustes ao preço base, que perfaziam o montante de R\$495 milhões, tendo transferido a integralidade destes recursos recebidos da ES para a AHB. Ficando claro então que os recursos disponibilizados pela Energia Sustentável na verdade eram direcionados para a AHB, apenas transitando via contas correntes bancárias da AHI.

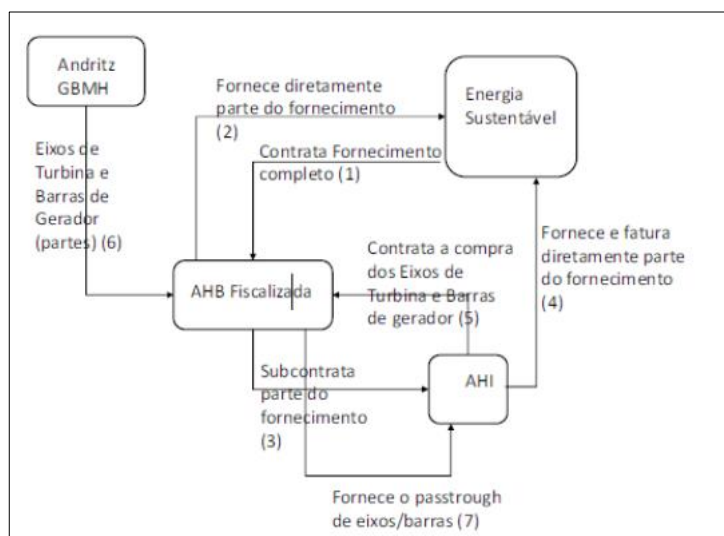
Quanto a AHB, esta emitiu proformas para a Energia Sustentável no montante de aproximados R\$161 milhões, recebendo recursos em pagamento (principal + reajustes), os quais eram depositados em contas correntes de sua propriedade.

Pelo acima exposto, verifica-se então que a fiscalizada não registrou, não procedeu à emissão de documentos fiscais, e nem tão pouco ofereceu à tributação a totalidade do preço pago pela Energia Sustentável referente ao contrato Fornecedor de Jirau (*), mas tão somente as receitas relativas à parte do contrato que não foram objeto de subcontratação (1.2) e portanto foram por ela diretamente faturadas contra a ES.

Quanto aos valores da parte subcontratada entre a AHB e AHI, deveriam tais valores ser objeto de emissão de documentos fiscais pela AHI em face da contratante (AHB) e não em face da Energia Sustentável como o foram.

Sendo que, se assim corretamente agisse a AHI, os valores por ela faturados deveriam ser objeto de lançamento de PIS e COFINS, uma vez que a AHB, ao contrário da ES, não tem direito a REIDI (na parte do DIREITO esclareceremos melhor), logo o faturamento sujeitar-se-ia a incidência destes tributos. Ou seja, em resumo, quanto aos valores constantes de notas fiscais emitidas pela AHI em face da Energia Sustentável, tem-se que deveriam tais notas terem sido emitidas contra a AHB, e sujeitas à incidência do PIS e COFINS.

Resumo Gráfico da operacionalização do fornecimento de Jirau



Devendo ser acrescentado que a Energia Sustentável paga diretamente à AHB o quanto por esta faturado (através de notas fiscais ou proformas por ela emitidas), diretamente em depósito em conta corrente bancária indicada no corpo da proforma. Então nas proformas emitidas da AHB para ES, em atendimento a dispositivo contratual, indicava-se a conta corrente bancária de titularidade da AHB onde deveria a ES efetuar o depósito do valor da Proforma, no Banco Santander, Agência:2271-2, Conta Corrente:13000330-8. Tais proformas podem ser visualizadas no Mapa Financeiro AHBxES na coluna identificada por “Valor proformas emitidas” ou separadamente nas colunas “Receb. Via NF” e “Adto Recebido em \$”, do mesmo mapa.

Da mesma forma procedia a AHI em relação às cobranças das proformas por ela emitidas contra a ES. Nas proformas emitidas pela AHI informava-se a conta corrente bancária de sua titularidade onde deveria ser procedido o depósito pela ES, no Banco Itaú, Agência:0910, Conta Corrente:04978-2. Tais proformas podem ser visualizadas no Mapa Financeiro AHI x ES na coluna identificada por “Vlr proforma emitida”.

Ocorre que a AHI repassa (transfere) os valores recebidos da Energia Sustentável diretamente para a AHB, sem emissão de nenhum documento de controle. Tais transferências podem ser visualizadas na coluna do Mapa Financeiro AHIxAHB identificada por “valor bruto das transferências”. A diferença, como já tratamos refere-se a Proformas cujos valores não foram enviados pois já utilizados para compensação, e que podem ser visualizadas na aba referente aos 39 milhões da planilha “Mapa de Dados para encerramento”.

Importante consignar que a contabilização do recurso transferido da ES para a AHB, via trânsito em conta bancária da AHI, se dava na escrituração da AHB em conta contábil de passivo em face da AHI (crédito) e conta de banco (débito). Sendo, quando da devolução de parte deste recurso, via cobrança feita por proforma emitida pela AHI, dado baixa parcial nesta passivo (débito) com crédito em banco. O saldo, representante da diferença a pagar à AHI, era baixado contra o valor a receber da própria AHI por conta do Passtrough. Tais contabilizações encontram-se indicadas nas planilhas fornecidas pelo contribuinte em 15/08/2016, na aba T-account, e anexadas ao presente.

(...) em que se pesem as notas fiscais de aquisições à Andritz GBMH darem entrada na AHB com identificação de Códigos Fiscal de Operação que indicam “compra para Industrialização”, nenhum processo deste tipo é realizado pela AHB.

Considerando que as aquisições dos elementos do Passtrough (importadas) provinham de aquisição efetuada pela fiscalizada à empresa ligada (controlada) no exterior, era esperado que se sujeitassem ao cálculo do preço de transferência. Então, embora se ressaltando que ajustes desta natureza, por ventura necessários ou efetuados, não foram objeto de conferência por esta ação fiscal, verificou-se que, na Declaração de Informações Econômico-Financeira relativa aos anos-calendário envolvidos, o contribuinte informava como tendo utilizado o método de

cálculo de possíveis ajustes em obediência ao Preço de Transferência o método “PRL 20%-Revenda-Preço de Revenda menos lucro”.

Ocorre que tal método somente é aplicável em simples revenda de mercadorias, logo o uso desse pelo contribuinte é mais um indício de que o passthrough se tratava apenas de revenda de mercadoria e não de produto de sua fabricação a serem fornecidos.

Confirmando-se por consequência que o contribuinte reconhece o nosso entendimento de que a transferência objeto do Passthrough de Jirau para a AHI, objeto da subcontratação da AHB no âmbito do contrato preliminar, consistiu em simples revenda de mercadoria, não podendo por óbvio ser tributado sob a sistemática de Contrato de Longo Prazo.

Então, apesar de termos verificado que, no caso do PASSTROUGH, não houve, por parte da fiscalizada, processo produtivo ou mais especificamente não tratou-se de produção a longo prazo ou mesmo de construção, e sim de simples aquisição e revenda de mercadorias, em um procedimento de “passagem”, o contribuinte optou, como veremos, em apurar o resultado desta compra e venda na sistemática de apuração de resultado a longo prazo, passando a reconhecer o custo das mercadorias quando julgado incorrido (só na entrada da mercadoria no território nacional) e a oferecer a receita apenas parcialmente, na parte proporcional ao custo por ele julgado incorrido.

*Logo, demonstraremos que tal opção utilizada pelo contribuinte, em relação a apuração do resultado com o “Passthrough” não obedeceu às exigências legais uma vez que tais operações não caracterizam “contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços a serem produzidos”. **Mas sim, simples revenda de mercadoria.***

pode ser visualizado no “Mapa de abertura da Apuração feita pelo contribuinte em Jirau”, subprojeto 0811G, que em relação a receita a ser oferecida mensalmente, o contribuinte apura a mesma como resultante da multiplicação da percentagem entre o custo incorrido/custo orçado multiplicado pelo preço de venda de todo o passthrough, resultando em oferecimento a menor desta receita tributável.

(...) os valores enviados à Andritz GBMH eram por ele considerados como tendo natureza de adiantamento, e não custo incorrido. Reduzindo assim, o custo incorrido que seria utilizado no cálculo da % de realização do custo.

Considerando então que, na maioria dos casos, a alienação para a AHI é feita no mesmo momento da entrada da mercadoria adquirida da Andritz GBMH, o contribuinte age então como se realmente estivesse apurando o resultado da operação na sistemática do custo das mercadorias vendidas, quando se deve considerar como custo apenas os valores dispendidos com a mercadoria já vendida, ou seja, quando deve-se considerar o custo concomitantemente com a receita de venda da mercadoria alienada.

Entretanto, ao reconhecer a receita das vendas efetuadas, ou seja, ao reconhecer a receita referente às alienações das peças, o contribuinte o faz com base na sistemática do reconhecimento do resultado de contratos à longo prazo (objeto da IN SRF nº21/1979). Isto é, reconhece a receita apenas advinda da aplicação do percentual, obtido entre o custo incorrido/custo orçado, sobre o Preço Global, obtendo então um reconhecimento a menor do valor integral da receita bruta advinda da alienação que deveria ser oferecida na sistemática do custo da mercadoria vendida.

Ou seja, o contribuinte se posiciona no “melhor dos mundos”. Não contabiliza o custo como incorrido nas remessas de valores para o exterior, as quais correspondem a invoices emitidas pela GBMH em reconhecimento do andamento da produção dos produtos adquiridos pela fiscalizada, como deveria fazer na sistemática do contrato a longo prazo utilizada. E, como não reconhece a incorrência do custo, também não reconhece a receita proporcional àquele custo.

Além disto, mesmo posteriormente, no momento da entrada do produto no país, quando finalmente reconhece o valor enviado à GBMH como custo incorrido, ainda reconhece a receita apenas através da aplicação do percentual (custo incorrido no mês/custo orçado) sobre os valores efetivamente faturados na alienação, o que seria aplicável na sistemática de apuração de contrato a longo prazo, e não o total referente a toda a receita relativa àquele produto.

Com este proceder, afeta indevidamente o resultado do passthrough.

o risco incluso no valor do custo orçado utilizado para fins de apuração do resultado do valor a ser oferecido a tributação, no projeto 0811G, decorriam de decisões internas da empresa que o apuravam através da aplicação de percentuais (para os quais não houve demonstração) que levavam em consideração a possibilidade de gastos relacionados a possíveis penalidades a serem aplicadas pela contratante energia sustentável, por conta de problemas em serviços prestados e atrasos (“Services” e “Deadlines”) da fiscalizada, além de motivos não identificados (“miscellaneous”).

A legislação tributária não permite que provisões, salvo algumas poucas exceções, possam afetar o resultado tributário, necessitando ajustes no lucro real que anulem seus efeitos. Nem mesmo as provisões de contingências tem o condão, segundo a legislação, de afetar o lucro real.

Devendo ser observado que existiam outros valores de provisão para risco na contabilidade do contribuinte, além daqueles considerados no PRS. Ocorre que estes “riscos” contábeis, definidos/denominados/contabilizados como contingências, foram objetos de ajustes no Lucro Real, efetuados pelo próprio contribuinte e demonstrados na apuração deste lucro, não afetando portanto o resultado tributável, como é o esperado.

Entretanto, aqueles riscos insertos no custo orçado (inclusive também às vezes chamados de provisionados pelo contribuinte, em que se pese não contabilizados),

os quais se encontram inclusos (adicionados) na linha “Custo of Goods Sold II” dos PRS, relativa em nossa língua ao “Custo da Mercadoria vendida”, não foram objeto de espécie de ajuste/adição ao lucro real, restando tal lucro real afetado (diminuído) por sua utilização.

A IN SRF 21/79, que rege a apuração dos resultados de contrato de longo prazo, define em seu item 6, quais seriam os custos computáveis na apuração do resultado. Também em relação ao assunto consta do CPC 17 o que os custos do contrato deveriam compreender.

Entre os elementos ali dispostos, como elementos que devem compor o custo do projeto, e por conseguinte o custo orçado, não se inclui um custo previsto por estimativas do contribuinte, desatrelado de disposições contratuais que os determinem, pois tal permissão consistiria em se deixar ao bel critério do contribuinte a utilização de provisões que afetassem o lucro real.

1.32) Da nova apuração pela fiscalização dos resultados advindos do Passtrough Em razão dos fatos acima narrados, restou constatado que o contribuinte apurou de maneira incorreta o resultado obtido na alienação de tais peças para a AHI, em cumprimento do Contrato Preliminar, sendo necessário que esta fiscalização proceda a recálculo do resultado tributável advindo do Passtrough constante do Contrato Preliminar.

Para tal recálculo, utilizamos os dados de aquisição e venda das partes e peças relacionadas ao passtrough, tal qual informado pelo contribuinte, em resposta datada de 30/11/2016, apenas com alguns ajustes relativos a data em que deveria ser reconhecido o custo das mercadorias alienadas via passtrough (utilizamos a data da saída de tais mercadorias).

Então, demonstrar-se-á em item próprio da Base de Cálculo o resultado do Passtrough, ocorrido no âmbito do Contrato Preliminar, apurado pelo contribuinte e o apurado pela ação fiscal, que podem ser visualizados mensalmente em planilha “Dados para encerramento”, na aba referente à “Demonstrativos de Diferenças”, especificamente nas linhas “Da apuração do Contrato Preliminar”, e que será reproduzida, resumidamente, em item próprio deste termo (da Base de Cálculo).

Da análise das notas fiscais apresentadas constatamos a não identificação detalhada do Serviço prestado, faturando-se em cada uma delas de forma genérica, inclusive indicando medição relativa a um período bastante extenso, o qual ultrapassa o período de apuração mensal que deveria ser utilizado na apuração do contribuinte.

Apenas como exemplo citamos a NF 868, emitida em 14/09/2010, a qual indica no campo de descrição do serviço:

“SERVICOS DE ENGENHARIA DE PROJETOS PRESTADOS NO PERIODO DE FEVEREIRO A MAIO DE 2010. O ISS SERA RECOLHIDO PELO PRESTADOR DO SERVICO NO MUNICIPIO DE ARARAQUARA/SP “

Constatamos ainda em diversas outras Notas Fiscais a existência de divergência entre o período de emissão da Nota de Serviço, o período de realização do serviço, e ainda o período em que foi a mesma considerada como custo incorrido.

Utilizando-se do mesmo exemplo citado anteriormente (Nota 868), temos que a prestação do serviço aparenta ter se realizado no período de fevereiro a maio/2010, com emissão da Nota Fiscal pela prestadora ligada apenas em setembro/2010 e com contabilização em custo da tomadora do serviço em dezembro de 2010.

No arquivo digitalizado de número 26, encontramos como pagamento referente a Nota Fiscal 868 apenas o valor de R\$6.824,47, uma vez que parte dos R\$13.428 indicados como comprovados estaria vinculado a Nota Fiscal 867 que nem ao mesmo se encontra no custo de Jirau.

Ou seja, a referida Nota não teve a descrição detalhada do serviço fornecida pela fiscalizada, não teve a comprovação do pagamento fornecida, nem tão pouco foi contabilizada em momento devido, sendo por isto glosada. Encontrando-se todas as demais notas em pelo menos uma das situações apontadas.

Esta fiscalização constatou, por amostragem, a contabilização da maioria das notas de serviços prestados pela AHI através de pesquisas na escrituração contábil apresentada ao SPED referente aos anos respectivos.

Considerando então que tais notas encontravam-se inclusas em parte no custo do projeto 0811G e em parte no custo do projeto 0811M,0811E e 0811GE, procederemos a glosa dos valores a elas correspondentes. Podendo ser visualizado em linhas 3.3 e 6.2.1 do Mapa de Dados para Encerramento/Demonstrativo das Diferenças os valores relativos as glosas efetuadas.

Sendo assim, por não ter sido possível a identificação exata dos serviços prestados nas notas fiscais contabilizadas, não ter sido possível identificar ainda a data exata da sua prestação destes serviços e conseqüente ser possível, nas datas adequadas, a sua correta apropriação em custo, nem tão pouco ter restado comprovada a efetividade destes serviços, não tendo sido possível ainda e por conseqüência ser aferida a necessidade dos mesmos, procederemos a glosa dos custos a eles referentes.

Em aba própria do já referido mapa de “Dados para Encerramento”, encontram-se analiticamente relacionadas as notas de serviços prestados emitidas pela AHI, as quais serão desconsiderados (glosados) por esta ação fiscal.

Cumpramos ressaltar a forte ligação entre AHB e AHI, ambas com controle em comum, funcionários compartilhados, inclusive na administração das mesmas, e constante tratamento por parte da cliente contratante (ES) como se fossem a mesma empresa.

Além disto, também cumpre considerar que a data de expedição da referida carta do BNDES, a qual foi, segundo o contribuinte, a motivadora da subcontratação da

AHI. Observa-se que a data desta expedição foi de 11-11-2009, posterior portanto a emissão do contrato preliminar de subcontratação da AHI, que encontra-se datado como firmado em 05-01-2009.

Entretanto observa-se que em Notas Pro-formas emitidas pela AHI em face da AHB, com por exemplo a de número BRH105744 (vide em pasta própria), emitida em 06/10/2009, tem-se escrito que o contrato preliminar ainda seria firmado (“em assinatura”), quando na verdade, segundo faz crer a data aposta neste contrato preliminar, o mesmo já teria sido firmado.

(...) os custos orçados utilizados pelo contribuinte, além dos incorridos, e os preços globais utilizados, não contemplavam todo o escopo do contrato de fornecimento de Jirau, necessário o ajuste de tais valores para fins de apuração pela ação fiscal de um novo resultado tributável que será comparado com o efetivamente oferecido pelo contribuinte em sua apuração, resultando em diferenças a serem tributadas de ofício mediante a lavratura de Auto de Infração.

Esta fiscalização considerará então todo o resultado da apuração do Contrato de Fornecimento de Jirau com a Energia Sustentável um só projeto, uma vez que não foram apresentadas a Energia sustentável propostas separadas para cada ativo, não estando estes ativos sujeitos à negociação em separada.

Agregaremos portanto, à Receita oferecida nos subprojetos 0811M/E/GE, para fins de apuração dos resultados de todo o Contrato de Jirau, as receitas omitidas pelo contribuinte, auferidas da Energia Sustentável e por ele não oferecidas porquanto referentes a escopo objeto de subcontratação com a AHI.

Quanto ao custo, agregaremos ao custo incorrido contabilizado pela AHB (referente apenas a parte do escopo não subcontratado) os valores das proformas emitidas pela AHI em face da AHB. Tais proformas representam quanto foi dispendido pela AHB para auferir as receitas referentes ao Contrato Fornecedor de Jirau, ou seja, indicam a parte cobrada pela AHI como sendo a parte que lhe era devida.

Urge reproduzir os dispositivos normativos relativos a apuração de resultados de consórcios, extraídos da IN SRF 1.199/2011:

“Art. 4º O faturamento correspondente às operações do consórcio será efetuado pelas pessoas jurídicas consorciadas, mediante a emissão de Nota Fiscal ou de Fatura próprias, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento.”

Sendo assim, verifica-se que, a empresa fiscalizada deveria ter reconhecido como receita toda a sua participação no Contrato Fornecedor de Jirau, assim como deveria ter efetuado a emissão de Nota Fiscal ou de Fatura próprias proporcionalmente a sua participação. E não apenas ter emitido Nota Fiscal/Fatura relativamente à parte não subcontratada do seu escopo contratual.

2.7) Da necessária elaboração de Representação Fiscal para fins penais

Considerando que os fatos narrados no presente Termo configuram a ocorrência, em tese, de crime de sonegação fiscal, tipificado no artigo 1º da Lei 8.137/1990, abaixo reproduzido, e considerando, também em tese, a existência da responsabilidade pessoal dos dirigentes administradores já mencionados, informamos a protocolização de Processo de Representação Fiscal para Fins Penais de número 13.896.723.686/2016-91:

“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.”

Dispondo o Código Tributário Nacional, em seu art. 135, sobre a responsabilidade pessoal dos administradores (diretores) da pessoa jurídica em relação a atos praticados em infração a lei:

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

2.8) Das multas aplicáveis:

A principal norma disciplinadora das multas punitivas a serem aplicadas no descumprimento das obrigações tributárias federais, nos casos de lançamento de ofício, calculadas sobre a totalidade ou diferença do tributo, é a lei nº 9.430/96.

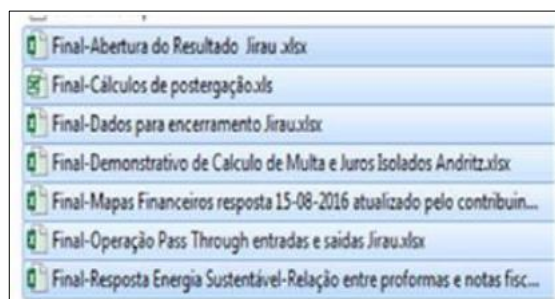
Tal dispositivo prevê, em seu artigo 44, multa de 75%, nos casos de falta de pagamento, recolhimento após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, nos termos do

inciso I. Enquanto no inciso II tem-se a incidência da multa isolada, e, no parágrafo 1º, determina-se a qualificação da multa com aplicação do percentual de 150%.

Enquanto que o inciso II, impõe a aplicação de multa equivalente a 150% do valor do tributo devido, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

3) Da Matéria Tributável (Base de Cálculo)

Anexamos as planilhas abaixo relacionadas as quais têm os elementos necessários aos cálculos das Bases de Cálculo a serem utilizadas na autuação:



5) Das considerações Finais:

Encerramos PARCIALMENTE, nesta data, a ação fiscal junto ao sujeito passivo acima identificado, com lançamento de ofício, por meio de auto de infração, de crédito tributário de IRPJ e reflexos (CSLL) dos períodos de apuração relativos aos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, os quais se encontram demonstrados em “Demonstrativo de Apuração” anexos aos respectivos Autos de Infração.

Cientificados do lançamento fiscal, a contribuinte e os responsáveis solidários Heinz Autischer e Sérgio Parada apresentaram Impugnação.

Antes do julgamento das impugnações, a DRJ proferiu Resolução (e-Fls. 9.397 e ss) nos seguintes termos:

(...)

Com relação as glosas efetuadas no valor de R\$ 20.643.772,98, a empresa impugnante apresentou novamente as notas fiscais e, em adição, planilhas que detalham os serviços prestados. Essas planilhas não foram, aparentemente, apresentadas no curso do procedimento fiscal, e poderiam sanar a descrição genérica das notas fiscais.

Quanto à nova apuração relativa ao Contrato Preliminar, a Fiscalização justificou a modificação da apuração do resultado de “contrato a longo prazo” para “custo das mercadorias vendidas”, mas não explicou o porquê das diferenças apontadas pela impugnante na planilha “Dados Encerramento Jirau”. Qual seria o motivo da redução da receita líquida no somatório de todo o contrato? Quais as glosas teriam motivado a redução dos custos de R\$ 101.818.924,00 para R\$ 83.163.757,82? O montante de R\$ 9.714.113,49, relativo a glosas de serviços prestados pela AHI estaria incluído nessas glosas? Por que a glosa de R\$

9.714.113,49 foi somada à diferença entre os resultados apurados pela ação fiscal e pela empresa impugnante?

Já no que diz respeito a consideração dos saldos de períodos anteriores de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, houve algum motivo para não os aproveitar no presente lançamento?

Ante o exposto, solicita-se a realização de diligência, para que a autoridade fiscal:

- analise os novos documentos apresentados na impugnação relativos às glosas efetuadas, verificando se eles são suficientes para a comprovação dos custos;
- esclareça as dúvidas em relação aos cálculos suscitadas pelo contribuinte no que se refere ao Contrato Preliminar;
- efetue os acertos necessários, informando os dados no SAPLI, caso entenda ser devido o aproveitamento do saldo de períodos anteriores de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL Caso a análise resulte em modificação na apuração dos créditos tributários devidos, deverão ser feitos novos cálculos que reflitam esses ajustes.

Em Relatório de Diligência (e-Fls. 10.214/10.260), a Fiscalização teceu algumas considerações sobre a autuação, e esclareceu o que se segue em relação aos questionamentos feitos:

A diferença na apuração de resultado encontrada pela ação fiscal (R\$ 21.872.047,23) para o ano-calendário — AC - 2012 encontra-se demonstrada no arquivo "BASE DE CALC- DADOS PARA ENCERRAMENTO BASE DE CALC- DADOS PARA ENCERRAMENTO/Final-Dados para encerramento Jirau.xlsx/Demonstrativo das Diferenças" e pode ser resumido da seguinte forma:

	Fiscalização
Resultado fiscalização (AL25:AW25)	R\$ 34.987.649,56
Resultado impugnante (AL10:AW10)	R\$ 15.592.622,23
Glosa de custo serviços AHI→AHB (AL12:AW12)	R\$ 2.477.019,89
	Fiscalização
Diferença de apuração	R\$ 21.872.047,22

Conforme planilha "OrigemDados DemonstratDif" do mesmo arquivo, o custo reconhecido pela fiscalização é extraído do arquivo "BASE DE CALC-OPERAÇÃO PASSTROUGH ENTRADAS e SAIDAS BASE DE CALC-OPERAÇÃO PASSTROUGH ENTRADAS e SAIDAS/Final-Operação Pass Through entradas e saidas Jirau/Final-Operação Pass Through entradas e saidas Jirau.xlsx". Na planilha são listadas as notas fiscais representativas da importação de eixos e barras pela AHB e fornecidos à AHI sob o escopo do Contrato Preliminar, ou seja, sem a consideração dos serviços de engenharia prestados pela AHI à AHB e, portanto, é descabida a dedução do custo reconhecido pela autoridade fiscal. Assim procede a alegação da impugnante quanto ao erro de apuração do valor tributável a maior em R\$ 2.477.019,89 (R\$ 21.872.047,22 — R\$ 19.395.027,33).

Além da glosa em duplicidade, a impugnante alerta para o (1.1.1) reconhecimento de receita líquida inferior à própria receita reconhecida pela fiscalizada e protesta pela (1.1.2) glosa de parcela do custo relacionado prestação de serviços de engenharia pela AHI à AHB, (1.1.3) desconsideração de das despesas com operações de hedge para proteção da importação de eixos e barras e (1.1.4) desconsideração de outras despesas vinculadas à supervisão da montagem de turbinas e geradores pela AHI (combustível, consultoria, fretes, carretos, energia elétrica, correios e malotes, locação de veículos e máquinas, hotel, etc.). A análise desses quesitos é desenvolvida a seguir:

1.1.1 Da divergência entre a receita líquida reconhecida pela fiscalizada e a reconhecida pela autoridade fiscal.

*Três considerações devem ser feitas com relação à receita bruta apropriada pela impugnante. **Em primeiro** deve-se levar em consideração que a impugnante contabiliza as referidas receitas pela metodologia aplicada a contratos de longo prazo — apropriando-as em função da relação de custo incorrido / custo orçado — já a fiscalização entende que as mesmas refletem meras operações de revenda de mercadorias (eixos e barras) devendo seu reconhecimento observar o regime de competência. **Por segundo**, em que pese a receita apropriada pelo contribuinte no período tenha sido de R\$ 262.486.201,91, no arquivo "BASE DE CALCABERTURA DE JIRAU BASE DE CALC- ABERTURA DE JIRAU/Final-Abertura do Resultado Jirau/MapaAbertJiraufeit—apelocontrb.xlsx", a impugnante reconhece a emissão de notas fiscais relacionadas à operação no montante de 265.062.728,33. Finalmente os montantes apurados pela fiscalização e pela impugnante divergem em documentos fiscais e período, cujo resumo pode ser descrito na forma:*

Notas Fiscais emitidas	R\$ 265.062.728,33
NF 367, 03/12/2010 – identificada pela fiscalização	R\$ 1.975.649,59
Apuração a maior 09/2012 pela impugnante	-R\$ 44,00
NF 7255, 06/12/2013 – identificada pela fiscalização	R\$ 5.957,00
Receita reconhecida pela impugnante em set/2015	-R\$ 641.439,11
Receita bruta	R\$ 266.402.851,81

Por tudo exposto, a receita líquida foi determinada a partir do conjunto de documentos fiscais disposto no arquivo "BASE DE CALC-OPERAÇÃO PASSTROUGH ENTRADAS e SAIDAS BASE DE CALC-OPERAÇÃO PASSTROUGH ENTRADAS e SAIDAS (1)/Final-Operação Pass Through entradas e saidas Jirau.xlsx" (...)

A tabela acima confirma a receita líquida reconhecida pela fiscalização no montante de R\$ 70.483.402,43 para apuração do resultado do Contrato Preliminar no AC 2012.

1.1.2 Da glosa do custo relacionado à prestação de serviços de engenharia pela AHI à AHB

Conforme planilha "Notas Fiscais serv ahi p ahb" do arquivo "Final-Dados para encerramento Jirau.xlsx" instruído no processo como "BASE DE CALC- DADOS PARA ENCERRAMENTO", o conjunto de notas fiscais representativas da glosa no montante de R\$ 9.714.113,49 (...)

Da tabela acima verifica-se que do total protestado, apenas R\$ 2.477.019,89 afetam o valor tributável para o AC 2012.

Considerando que os serviços de engenharia foram prestados sob o escopo dos serviços listados no Contrato Preliminar, que foram prestados por profissionais habilitados à prestação dos mesmos, que os serviços de engenharia de projeto são inerentes à atividade econômica da fornecedora, que houve compatibilidade entre as datas de sujeição de aprovação dos serviços prestados e a emissão dos documentos fiscais, que os valores componentes dos valores dos serviços de engenharia de projeto têm como origem horas dedicadas de profissionais habilitados e em despesas afins, há que se reconhecer como dedutíveis os custos incorridos pela AHB decorrente da terceirização do fornecimentos de eixos e barras no escopo do Contrato Preliminar.

1.1.3 Das despesas com operações de hedge para proteção da importação de eixos e barras

Conforme tabela, as perdas totais decorrentes das operações de hedge relacionadas às ordens de compra 003/2009 e 004/2009 estavam limitadas a R\$ 11.720.717,03.

Somente no momento da apropriação dos custos (pela sistemática original de contratos a longo prazo) a impugnante contabilizou os efeitos de hedge no resultado utilizando-se das contas contábeis (...)

Uma vez que foram atendidas as condições para dedutibilidade das despesas com hedge - adequada contabilização, correlação entre o montante protegido e o montante exposto, prazo do objeto a ser protegido comparado ao prazo do instrumento que protege e indexador, dada a consideração pela fiscalização de que as transferências de eixos e barras da AHB à AHI tratam-se de revenda de mercadorias, a apropriação proporcional do efeito de hedge ao custo dos materiais deve ser feito no momento do reconhecimento das receitas conforme datas registradas em "BASE DE CALC-OPERAÇÃO PASSTROUGH ENTRADAS e SAIDAS/Final-Operação Pass Through entradas e saidas Jirau.xlsx/entradas e saidas Jirau.

De tudo exposto, deve ser deduzido da apuração de resultado do Contrato Preliminar (AC 2012) o montante de R\$ 4.821.885,34 referente ao custo com operação de hedge na importação de eixos e barras.

1.1.4 Das outras despesas vinculadas

A impugnante acusa também erro da fiscalização ao desconsiderar despesas com combustível, consultoria, fretes, carretos, energia elétrica, correios e malotes,

locação de veículos e máquinas e hotel relacionadas à supervisão da montagem de turbinas e geradores pela AHI. Para tanto aponta para as informações constantes no processo intituladas "Docs 8 e 10_Docs 8 e 10\doc 10/Doc. 10.xlsx".

Conforme apresentado acima (total ac 2010-2012 – R\$ 819.630,78), devem ser considerados os custos incorridos na operação de revenda no montante de R\$ 472.540,28 (AC 2012).

1.2 Do valor tributável decorrente da apuração incorreta do resultado referente ao Contrato Preliminar com a AHI

Da análise tem-se o resultado apurado do Contrato Preliminar no AC 2012:

	Fonte	Valor
Receita Líquida	Tabela 5	R\$ 70.483.402,46
Custo apurado pela fiscalização	Tabela 2	R\$ 35.495.752,87
Custo Serviços AHI	Tabela 7	R\$ 2.477.019,89
Despesas com <i>hedge</i>	Tabela 10	R\$ 4.821.885,34
Outras despesas vinculadas	Tabela 11	R\$ 472.540,28
Resultado apurada na diligência		R\$ 27.216.204,08
Resultado apurado na AHB	Tabela 2	R\$ 15.592.622,23
Valor apurado na diligência		R\$ 11.623.581,85

2. CONTRATO FORNECEDOR DE JIRAU

A impugnante acusa insuficiência do montante apurado a título de subcontratação. No valor de R\$ 438.201.005,04 (custos) não estariam incluídos a compensação de antecipações da AHB à AHI (39.274.381,40) além de outros R\$ 5.397.878,87 decorrentes de erro no cômputo da receita líquida do Contrato Preliminar.

Somada às outras considerações (fl. 8204), as alegações de erro na apuração dos valores tributáveis pela fiscalização são resumidas em: (2.1) subavaliação do custo incorrido com a subcontratação da AHI, (2.2) excesso de reconhecimento de receitas pelo equívoco na relação custo incorrido / custo orçado; (2.3) desconsideração da dedução do ICMS incidente sobre as vendas AHI → ES e (2.4) Compensação do lucro com prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL. A análise desses quesitos é desenvolvida a seguir:

2.2.1 Das compensações das antecipações como custo com pró-formas AHI

A impugnante protesta contra a desconsideração do montante de R\$ 39.274.381,40 referente ao custo com antecipações de recursos da AHB para pagamento de fornecedores da AHI com fins de consecução do objeto de outsourcing.

Em que pese a fiscalização ter reconhecido que a AHI emitiu para AHB pró-formas no montante de R\$ 289.066.895,13 (BASE DE CALC- DADOS PARA ENCERRAMENTO.zip/FinalDados para encerramento Jirau.xlsx/Soma Proforma da

AHI p AHB) a autoridade fiscal reconheceu como custo apenas o montante efetivamente pago (R\$ 249.792.513,73).

A impugnante contesta afirmando que a movimentação financeira a menor é decorrente de compensação de valores antecipados relativos a faturas pró-formas listadas na planilha "relação dos 39 milhões" pertencente ao arquivo "Final-Dados para encerramento Jirau.xlsx", anexo ao processo como "BASE DE CALC- DADOS PARA ENCERRAMENTO". As obrigações entre as empresas AHB e AHI foram escrituradas na conta contábil "2171106— Outros Adiantamentos". O resultado do confronto das pró-formas referenciadas (fls. 10037 a 10089) com escrituração contábil encontra-se a seguir (...)

Para os pagamentos identificados presume-se o reconhecimento do valor total da obrigação expressa pela pró-forma, sendo a diferença entre o valor total e o valor pago admitido como ônus da compensação dos valores retidos pela AHI.

Desse modo ficam comprovadas compensações das faturas proformas AHI —> AHB no montante de R\$ 4.814.414,55, o qual deve ser acrescido ao custo do projeto.

2.2.2 Do custo com "eixos e barras"

A fiscalização apurou como parcela componente do custo do Contrato de Fornecimento de Jirau o ônus arcado pela subcontratada (pagamento / compensação de adiantamentos) na aquisição de eixos e turbinas para obtenção das receitas auferidas do cliente Energia Sustentável. Por sua vez, a impugnante pleiteia como custo da operação, a receita líquida integral reconhecida na contabilidade da AHB.

A verificação do efetivo dispêndio da AHI foi realizado pelo confronto dos documentos fiscais listados nas planilhas "BASE DE CALC- DADOS PARA ENCERRAMENTO.zip\Final-Dados para encerramento Jirau.xlsx/compens com adiant" e "BASE DE CALC-OPERAÇÃO PASSTROUGH ENTRADAS e SAIDAS_BASE DE CALC-OPERAÇÃO PASSTROUGH ENTRADAS e SAIDAS.zip\Final-Operação Pass Through entradas e saidas Jirau.xlsx" com a escrituração contábil da AHB.

Em resposta ao Termo de Constatação (fl. 10190), sem apresentar documentação comprobatória, a impugnante alega ter havido complementação de custo, reconhecido apenas em 2015.

Os elementos disponíveis não permitem identificar registros contábeis que evidenciem tal alegação. Adicionalmente, conforme documentos listados na tabela acima, a operação de fornecimento de eixos e barras teve início em 31/12/2010 (NF 367) e foi concluída em 6/12/2013 (NF 7255). Por tudo exposto, com base na escrituração da AHB, o custo incorrido pela AHI com a aquisição de eixos e barras foi R\$ 190.379.165,24, maior que o apurado pela fiscalização (R\$ 188.408.491,32) porém inferior ao pleiteado pela impugnante (R\$ 193.806.370,19). A diferença (R\$ 1.970.673,92) entre o montante apurado pela fiscalização em "BASE DE CALC- DADOS PARA ENCERRAMENTO.zip\Final-Dados

para encerramento Jirau.xlsx/compens com adiant" e os valores da tabela acima devem ser adicionadas ao custo total incorrido do projeto Contrato de Fornecimento Jirau.

2.2.3 Da glosa dos custos relativos aos serviços prestados pela AHI à AHB.

A glosa de custos no montante de R\$ 10.929.659,49 refere-se à totalidade do período compreendido entre jan/2012 e set/2015, conforme disposto no arquivo "Final-Abertura do Resultado Jirau.xlsx/Construção resultado CFJ p prof" (F88 — G88), instruído no processo sob a denominação "BASE DE CALC- ABERTURA DE JIRAU" (...)

Conforme relatório da fiscalização, a glosa dos custos decorreu da impossibilidade de identificação dos serviços prestados e, por consequência, da necessidade e da efetividade dos mesmos para auferimento das receitas.

Os materiais e serviços são compatíveis com o objeto do contrato firmado entre a AHB e AHI (fis. 8157 e 8158).

As memórias de cálculo instruídas no processo como "Docs 8 e 10_Docs 8 e 10.ZIP\Arq_ao_pag\doc 8\2012 a 2015" respaldam os valores das notas fiscais.

Exceto para os serviços expressos pelas notas fiscais 24857 e 24858 (prestação de serviços nos meses de agosto e setembro de 2014), as cópias dos correios eletrônicos anexados ao processo (fls. 8836 a 8882) fazem referência à efetiva prestação dos serviços.

Por todos os elementos apresentados, do montante de R\$ 10.929.659,49 pleiteado como custo de serviços adquiridos da AHI, a documentação acostada permite reconhecer como custo o valor de R\$ 10.566.832,43.

2.3. Da relação custo incorrido / custo orçado (AHB + AHI)

A impugnante acusa erro no cômputo da receita decorrente das premissas adotadas pela fiscalização na relação custo orçado / custo incorrido. Ressalta não haver coerência na adição do custo orçado pela AHI para consecução de seus objetivos com o custo orçado pela AHB para consecução de seu objetivo junto à ES. Enquanto tributos sobre as vendas e margem de lucro não compuseram o custo incorrido pela AHB (parte direta), a aferição do custo incorrido pelos pagamentos da subcontratação da AHI contemplam os tributos e margens de lucro. Para tanto aponta para os montantes considerados. Ao mesmo tempo que a fiscalização assume como custo orçado da subcontratação o valor de R\$ 412.392.352,00, computa receitas com base no custo incorrido como R\$ 438.201.005,05. Alega a impugnante que a distorção foi atenuada pelas glosas de custo na parte de execução direta por parte da AHB (custo orçado: R\$ 108.305.816,47, custo incorrido: R\$ 97.376.156,98).

Em que pese de fato havido o erro, este se manifestou de modo favorável à impugnante. Dada a relação custo incorrido total / custo total orçado (99,2950419%), foram tributadas receitas no montante de R\$ 650.012.422,70

enquanto o preço total do Contrato de Fornecimento de Jirau contemplava o total de R\$ 654.627.270,40.

A AHB, por entender que o resultado das vendas da AHI para ES deveriam ser tributados integralmente na AHI, deixou de orçar o custo com a subcontratação. A fiscalização, por entender que os recursos decorrentes das vendas da AHI para ES foram transferidos para AHB afetando seu patrimônio, considerou tais recursos como receitas tributáveis e os custos incorridos como dedutíveis.

Embora a composição dos custos orçados por cada uma das empresas possa divergir em natureza, a fiscalização entendeu que o cômputo do custo orçado pela AHI na consolidação do resultado global do Contrato de Fornecimento Jirau era a forma mais adequada para aferir a evolução do projeto em sua integralidade. Ater-se unicamente ao custo orçado pela fiscalizada provocaria antecipação artificial das receitas (custo incorrido direto + custo incorrido subcontratação > custo orçado direto). De modo a não afetar o entendimento da fiscalização, essa diligência mantém a relação de apropriação de receitas (custos incorridos diretos + subcontratados / custo orçado direto + custo orçado subcontratado). A apropriação da totalidade das receitas na medida exata dos 100% é garantida pelo item 6.2 da Instrução Normativa SRF nº 21, de 13 de março de 1979 que prevê que o custo total orçado seja igual à soma do custo incorrido acumulado com o custo previsto para complemento da execução.

2.4 Do desconto do ICMS: receitas AHI —> ES

Considerando que não há nenhuma menção no relatório que reprove a apuração e recolhimento do tributo pela AHI, procede a exclusão do ICMS dos montantes apresentados como "Preço Total reajustado parte subcontratada (vindo da AHI)" contido em BASE DE CALC_ABERTURA DE JIRAU_BASE DE CALC- ABERTURA DE JIRAU./Construção resultado CFJ p prof.xlsx", uma vez que não foram incorporados ao patrimônio líquido da AHB.

A planilha de cálculo encontra-se instruída no processo como "Apuração ICMS NF AHLES" (fl. 10119). As cópias dos documentos fiscais encontram-se instruídos no processo como "Resp 15- 08-2016-COPIA NFS AHI p ES" (fls. 6170 a 7515). Da receita bruta advinda da execução do contrato através da subcontratação deve ser excluído o montante de R\$ 28.432.707,99 a título de ICMS, proporcionalmente ao reconhecimento das vendas da AHI à ES.

2.5 Do valor tributável decorrente da apuração incorreta do resultado do Contrato Fornecedor de Jirau

As considerações analisadas nos tópicos anteriores foram inseridas na planilha "CFJ_Apuração de resultado_final.xlsx" para apuração do valor tributável, cujos saldos são resumidos na tabela a seguir:

Fato gerador	Resultado contribuinte	Resultado diligência	Valor apurado
31/12/2010	-R\$ 321.423,43	R\$ 5.798.046,00	R\$ 6.119.469,43
31/12/2011	R\$ 3.270.660,58	R\$ 10.828.505,83	R\$ 7.557.845,25
31/12/2012	R\$ 2.724.059,02	R\$ 39.203.996,37	R\$ 36.479.937,35

3. Da compensação PF / BCN

Na data da lavratura do auto de infração (16/12/2016) estavam disponíveis no sistema interno de controle os saldos de Prejuízo Fiscal Operacional e de Base de Cálculo Negativa em 31/12/2009 bem como a utilização em períodos subsequentes (Demonstrativos e-Sapli).

Considerando que não há registro nos sistemas internos da utilização dos referidos saldos para quitação de débitos tributários no âmbito dos parcelamentos especiais instituídos pela Lei nº 9.964/00 (REFIS), MP 470/09 ou Lei nº 11.941/09 e que, também não foram encontrados registros da utilização de ofício dos referidos montantes decorrentes de procedimentos de fiscalização em períodos subsequentes, procede o pleito da impugnante quanto ao direito de ter compensado os acréscimos de lucro real apurados pela fiscalização até o limite dos saldos disponíveis da data da lavratura.

Também não constam no sistema de controle interno pedidos de compensação ou restituição de créditos relacionados à antecipação de tributos tais como retenção na fonte e pagamento de estimativa, para os períodos fiscalizados, razão pela qual são aceitos como dedução dos tributos a pagar demonstrado a seguir.

4. Do IRPJ Devido

A apuração do imposto devido é demonstrada no arquivo "IRPJ_CSLL devidos.xls".

5. Da Multa e dos Juros Isolados

A planilha "BASE DE CALC- DEMONST CALC MULTA E JUROS ISOLADOS_BASE DE CALC- DEMONST CALC MULTA E JUROS ISOLADOS\Final-Demonstrativo de Calculo de Multa e Juros Isolados Andritz.xlsx" foi atualizada com as informações apuradas nessa diligência. O resultado consta na planilha "Juros e multa isolados_revisados_final.xls".

Em resposta ao relatório de diligência fiscal, o contribuinte apresentou manifestação (e-Fls. 10.267 e ss), onde apresenta diversos pontos de discordância do diligência realizada, bem como reiterar diversos pontos da Impugnação, em especial a nulidade da autuação.

A seguir a ementa da decisão de 1ª instância:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

Ementa:

NULIDADE FORMAL PARCIAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. VÍCIO FORMAL.

O Princípio da Motivação impõe à Administração Pública o dever de justificar seus atos, apontar os fundamentos de fato e de direito, assim como a correlação lógica entre os eventos e situações que deu por existentes, bem como a providência tomada. A motivação é essencial à validade do ato administrativo, pois é indispensável para possibilitar o exercício das garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório (artigo 5º, LV, da Constituição Federal). Na parte de ausente a motivação, tem-se um vício de forma a ensejar a nulidade parcial do lançamento.

IV.1.1.5 - Das conclusões acerca das nulidades suscitadas por cerceamento do direito de defesa

Em suma, é de se concluir pela nulidade formal parcial da autuação por cerceamento do direito de defesa em relação aos seguintes pontos:

- (i) Infração 02: Despesas incorridas pela AHB para o fornecimento de eixos e barras na apuração do Pass Through (em tese, hedge e demais rubricas);
- (ii) Infração 01 e 02: Multa qualificada;
- (iii) Responsabilidade tributária;

NULIDADE MATERIAL. INOBSERVÂNCIA DO ART. 142 DO CTN. INOCORRÊNCIA

A inobservância do aspecto quantitativo do lançamento só gera nulidade material se ocorrer uma desconformidade entre o descrito na hipótese de incidência tributária e o apurado pela Autoridade Fiscal, de maneira a inviabilizar a aplicação daquela. Os erros na apuração do crédito tributário só geram nulidade quando não puderem ser retificados, sem que haja inovação do lançamento. Devem, portanto, ser graves ao ponto de impossibilitar a aplicação da norma, que fundamentou a autuação, aos fatos que resultaram do expurgos dos erros identificados. Situação não identificada no caso concreto.

DILIGÊNCIAS. PRINCÍPIO DO LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO

A possibilidade de a Autoridade Julgadora determinar a realização de diligência, conforme art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, está fundamentada no princípio do livre convencimento motivado, de maneira a embasar suas decisões de acordo com as provas, levando-se em consideração sua livre convicção. No entanto, não se vincula ao resultado da diligência, conforme ratificado pelo art. 29 do mesmo decreto.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO CONTEÚDO DO RESP 973.733/SC

No que se refere à decadência, o § 4º do art. 150 do CTN deve ser aplicado quando há pagamento antecipado do crédito tributário (ainda que parcial) e

quando não motivada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação que justifica a utilização da regra do art. 173 do CTN para efeitos de fixação do dies a quo dos prazos de caducidade.

Por todo o exposto, os seguintes valores de IRPJ e CSLL e de multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ, devem ser excluídos do crédito tributário lançado por estar decaído o direito de lançá-los na data da ciência dos Autos de Infração.

Parcela do crédito tributário	Período de apuração	Valor
IRPJ	AC 2010	R\$ 2.101.764,57
CSLL	AC 2010	R\$ 765.275,24
Multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ estimafo	Janeiro de 2010	R\$ 34.204,87

SUBCONTRATAÇÃO. NÃO SUBSTITUIÇÃO DE SUJEITOS DA RELAÇÃO JURÍDICA ORIGINÁRIA. CONTRATO FORNECEDOR JIRAU

O subcontrato, no direito contratual civil, é designado contrato derivado, já que nessa modalidade contratual um dos contratantes transfere a terceiro, sem se desvincular, a utilidade correspondente à sua posição contratual, pressupondo, portanto, a coexistência de dois contratos: o básico e o derivado. A realização de um subcontrato determina o surgimento de um direito novo. Origina-se de outro contrato e tem existência distinta, dirigindo-se contra outra pessoa que não a parte com a qual fora originariamente celebrado. O contrato básico e o derivado coexistem sem se anularem. Na subcontratação, o contrato básico permanece intacto, não havendo substituição dos sujeitos da relação jurídica originária como se dá no contrato cedido.

SUBCONTRATAÇÃO. RESPONSABILIDADE PELA EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS

Na subcontratação, a empresa contratada (original) executa o objeto por conta própria, empregando outras empresas, estranhas ao contrato (subcontratadas), para que executem parte ou todo o objeto do contrato original, por sua conta e em seu nome. Dessa forma, os subcontratados devem emitir as notas fiscais em nome da subcontratante (contratada original) e esta deve emitir a nota fiscal para a contratante original pela totalidade dos valores.

CUSTOS INCORRIDOS COM A SUBCONTRATAÇÃO. LEVANTAMENTO PELO PASSIVO. POSSIBILIDADE

Para apuração dos custos referentes à parte subcontratada, quando não contabilizados, correta a identificação dos valores devidos à subcontratada registrados no passivo da impugnante, quitados por meio dispêndio efetivo referente a devolução de recursos antes adiantados e do dispêndio complementar por compensação com valores a receber da subcontratada.

ICMS SOBRE RECEITAS OMITIDAS. NÃO DEDUTIBILIDADE

Não é dedutível o ICMS e tributos sobre faturamento que seriam devidos sobre receita omitida, uma vez que não foram apurados e/ou recolhidos pela impugnante, não se admitindo, portanto, a dedução de tributos por mera “estimativa”.

CONTRATO PRELIMINAR. PASS THROUGH.

Contratos derivados são aqueles que decorrem do contrato principal, participando da natureza do direito do mesmo. Uma das partes do contrato principal também deve atuar como parte do contrato derivado (empreitada). O fato de que sem o fornecimento do material adquirido de terceiro não ser possível produzir o objeto da subcontratação não é suficiente para atribuir a mesma natureza de um contrato de empreitada a esse contrato de compra e venda.

ERROS NA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Identificados erros na apuração do crédito tributário, deve ser reapurada a base de cálculo para decotar os valores indevidos que a compuseram.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL.

Uma vez que os lançamentos decorreram dos mesmos elementos prova que nortearam o do IRPJ, impõe-se a eles, o mesmo entendimento firmado no lançamento principal.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

Ementa:

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. ESTIMATIVAS MENSAIS. IRPJ. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A multa isolada prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tem pressuposto de exigência diferente da multa de ofício prevista no inciso I do citado artigo. As penalidades decorrem de pressupostos diferentes e o lançamento delas no mesmo auto de infração não significa dupla penalização sobre a mesma conduta. Inaplicável a súmula CARF nº 105, posto que não tem efeito vinculante e, ademais, a sua aplicação, mesmo no âmbito do CARF, fica restrita aos fatos que se subsumiram à redação do art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. No caso concreto, a dispositivo legal infringido é outro, qual seja, art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

MULTA DE OFÍCIO. VINCULAÇÃO DO AGENTE. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

Pela absoluta vinculação a que submetido o Auditor Fiscal e por prevista em lei, correta a exigência da multa de ofício no percentual em que exigido, sob pena de aquele, em não o fazendo, vir a ser responsabilizado funcionalmente, na forma do

art. 142, parágrafo único do CTN. O princípio do não confisco, previsto pela CF/1988, não se aplica às penalidades, limitando-se ao tributo. Ademais, não compete à autoridade administrativa apreciar a arguição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade/ilegalidade de lei, pois essa competência foi atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, pela Constituição Federal

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO LANÇADA.

A multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. Ademais, a matéria já foi sumulada pelo CARF por meio da Súmula nº 108.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Transcreve-se o trecho do dispositivo da decisão recorrida:

Acordam os membros da 10ª Turma de Julgamento, por maioria de votos, julgar procedente em parte a impugnação, conforme a seguir discriminado. Vencido o relator que anulou o lançamento por vício material. Designada a Julgadora Karla Regina Souza como redatora do Voto Vencedor. Apresentou declaração de voto o julgador Ednaldo Ferreira Alves. O resultado do julgamento resultou em:

- (a) Considerar não impugnados os juros isolados, cujo crédito correspondente deve aguardar a decisão definitiva;
- (b) Declarar a decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao IRPJ e a CSLL, bem como da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa, relativos ao AC 2010;
- (c) Anular parcialmente os Autos de Infração, por vício formal, em razão de cerceamento do direito de defesa quanto à desconsideração de despesas na apuração do resultado, qualificação da multa de ofício e responsabilidade tributária, todos imotivadas;
- (d) Afastar as nulidades materiais suscitadas;
- (e) Manter parcialmente a exigência de IRPJ e CSLL, que devem ser acrescidas da multa de ofício no percentual de 75% e dos juros de mora atualizado pela taxa selic, conforme apurado nos quadros do item “IX - Da apuração do crédito tributário mantido e exonerado;”
- (f) Manter parcialmente a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa de IRPJ, conforme demonstrado em quadro próprio do item “IX - Da apuração do crédito tributário mantido e exonerado.”
- (...)

Tendo em vista a exoneração do crédito tributário e a exclusão da responsabilidade tributária, submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo

de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, c/c art. 70, § 3º, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, por força de recurso necessário.

Cientificada da decisão de primeira instância em 07/08/2020 (Termo de Ciência à e-Fl. 10.780), inconformada, a contribuinte apresentou tempestivamente Recurso Voluntário e demais documentos (e-Fls. 10.786 e ss) em 08/09/2020.

A seguir, os tópicos de defesa arguidos pela recorrente, cujos argumentos serão apreciados no voto:

III. O DIREITO

III.1. A NULIDADE MATERIAL DOS LANÇAMENTOS E O EFETIVO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA DA RECORRENTE – VIOLAÇÃO AOS ARTS. 142, 146 E 148 DO CTN, AO ART. 10 DO DECRETO 70.235/72 E AO ART. 530, II E 535 DO RIR/99

III.1.2. A DEFICIÊNCIA NA MOTIVAÇÃO DOS LANÇAMENTOS

III.1.3. INCONGRUÊNCIAS QUANTITATIVAS INSANÁVEIS NA “REAPURAÇÃO” FEITA PELA D. FISCALIZAÇÃO E IMPOSSIBILIDADE DE CONFERIR O ATRIBUTO DE CERTEZA AO VALOR AUTUADO

III.1.4. CONCLUSÃO: OS VÍCIOS APONTADOS ENSEJAM A NULIDADE MATERIAL E NÃO FORMAL DOS LANÇAMENTOS, E NÃO ADMITEM RETIFICAÇÃO EM SEDE DE DILIGÊNCIA E JULGAMENTO

III.1.5. AS “CORREÇÕES” DO VOTO VENCEDOR QUANTO A PARTE DOS ERROS APONTADOS: AINDA QUE O ENTENDIMENTO DO VOTO VENCEDOR PREVALEÇA, A NATUREZA DOS VÍCIOS POR ELE APONTADOS É MATERIAL E NÃO FORMAL

III.2. A IMPROCEDÊNCIA DOS LANÇAMENTOS QUANTO AO MÉRITO DAS ACUSAÇÕES FISCAIS

III.2.1. ACUSAÇÃO FISCAL 1 – APURAÇÃO CORRETA DOS RESULTADOS CONTRATOS DE FORNECIMENTO DE JIRAU

III.2.2. ACUSAÇÃO FISCAL 2 – APURAÇÃO CORRETA DOS RESULTADOS CONTRATO PRELIMINAR

III.2.3. ACUSAÇÕES FISCAIS 1 E 2 – DEDUTIBILIDADE DE CUSTOS – SERVIÇOS PRESTADOS PELA AHI E MATERIAIS ADQUIRIDOS

III.3. AUSÊNCIA DE RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL PARA DEDUÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA (ART. 250 DO RIR/99)

IV. OS REFLEXOS PARA A CSLL

V. EXCESSO NA QUANTIFICAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

V.1. A IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA (50%) NO CASO CONCRETO E A CUMULAÇÃO DE MULTAS SOBRE O MESMO FATO GERADOR QUE RESULTA EM CONFISCO

V.2. DA ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC

É o relatório.²

VOTO

Conselheiro **Fernando Beltcher da Silva**, Redator *ad hoc*³.

Ao compulsar os autos, verifico que o presente Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade do Processo Administrativo Fiscal, previstos no Decreto nº 70.235/72. Razão, pela qual, dele conheço.

Da Arquição de Nulidade Material do Auto de Infração

Em sede recursal, a recorrente reitera os argumentos da Impugnação quanto à nulidade material da exigência fiscal, por entender que diversos aspectos demonstram a precariedade da autuação. Na manifestação ao relatório de diligência fiscal a recorrente sintetiza os argumentos quanto à nulidade conforme tópicos a seguir:

- (i) Com relação à Infração 1, denominada de Recomposição do cálculo da Receita Total a ser Oferecida à Tributação no Âmbito do “Contrato de Fornecimento de Jirau”, quando do cálculo do percentual proporcional da receita a ser oferecida, a Fiscalização considera um custo orçado total inferior ao custo efetivamente incorrido, o que resulta, matematicamente, em tributação de mais de 100% da receita total auferida. Isto é, além dos valores de custo orçados e incorridos não serem os valores efetivos do projeto, são valores que resultam em uma proporção absurda na lógica da tributação do método de contrato de fornecimento de longo prazo, conforme disposições do art. 407 do RIR;
- (ii) também para essa infração, quando trata do custo incorrido, deixa de considerar a parcela que não é transferida em numerário da AHI para a AHB por corresponder a uma antecipação que deveria ser reembolsada (os valores foram antecipados pela AHI a fornecedores de materiais e manufaturas do projeto). Ou seja, ao invés de apropriar todos os custos incorridos, independentemente da

² Encerrada a reprodução do relatório produzidos pelo Relator original, Conselheiro André Severo Chaves.

³ Na condição de Redator *ad hoc*, designado na forma do art. 58, inciso III, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1634, de 2023, reproduzo, na íntegra, o voto inserido pelo Relator original, Conselheiro André Severo Chaves, no diretório corporativo do CARF.

forma de quitação, a D. Fiscalização se atém ao fluxo financeiro, o que resulta em distorção no custo total do projeto;

(iii) no cálculo da receita a ser considera, deixa de descontar o valor do ICMS incidente na operação de fornecimento à ES, como se a operação de fornecimento de turbinas e geradores não estivesse sujeita ao recolhimento do tributo estadual. Em outras palavras, a D. Fiscalização apropria as receitas pelo seu valor bruto, em confronto com as regras básicas de apuração de receitas;

(iv) Com relação à Infração 2, quando vai recompor o resultado da parcela do Contrato Preliminar chamada de “Pass through”, utiliza um valor de receita inferior aquele que se obtém no cálculo de receita conforme IN 21/79 e constante nos livros contábeis da AHB, e isso, sem nenhuma razão aparente. Veja que esse erro de cálculo sequer beneficia a AHB, já que a receita considerada pela D. Fiscalização é, inclusive, inferior àquela que seria devida;

(v) na recomposição do suposto resultado devido, a D. Fiscalização glosa 2 vezes o mesmo montante referente às Notas Fiscais dos serviços prestados pela AHI, cuja dedutibilidade foi questionada pela suposta descrição insuficiente. A D. Fiscalização deixa de considerar essas Notas Fiscais na composição do custo efetivo (ou seja, desconsidera no valor do custo o valor das Notas Fiscais), o que corresponde à primeira glosa, e, ainda, adiciona os mesmos valores no resultado ampliando a base (ou seja, parte de um resultado já majorado pela desconsideração dos custos+glosa o valor das mesmas Notas Fiscais), o que corresponde à segunda glosa;

(i) ainda, quando vai recompor o custo, deixa de considerar custos efetivos incorridos pela AHB (e comprovados por documentos fiscais) sem qualquer justificativa no TVF. Tais valores foram ignorados pela D. Fiscalização, que recompôs o custo sem essas rubricas, sem também fundamentar a razão (não há uma única linha no TVF ou mesmo nos anexos tratando de tais custos).

Destaca a recorrente que o resultado da diligência fiscal confirma a necessidade de reconhecimento da precariedade da autuação, uma vez que, como se verá a seguir, quase a totalidade dos erros apontados foi reconhecida pela D. Fiscalização.

Aduz que a própria Fiscalização reconhece erros que resultam em substancial redução do valor supostamente devido. Ainda, os referidos erros, afetam a própria materialidade da cobrança e revelarem vícios insanáveis na quantificação do crédito tributável.

Veja-se que os argumentos quanto à nulidade material do auto de infração confundem-se com o próprio mérito acerca da sua procedência ou não, razão pela qual torna-se necessário analisar todos os aspectos materiais da própria autuação.

Como visto no relatório acima, o relator do processo na DRJ votou pela nulidade material de todo o lançamento, por considerar que na apuração realizada pela Fiscalização houve uma sucessão de erros (divergências nas informações relativas ao ano-calendário 2011, reapuração não motivada no TV, glosas não motivadas, ausência de documentos nos autos,

imprecisão no cálculo de antecipações e postergações) que resultou não em simples erros na determinação dos tributos devidos, mas sim em uma completa imprecisão no cálculo.

Por considerar que a análise realizada pelo relator do voto vencido encontra-se correta e irretocável, adoto-as como fundamento deste voto, estando a conclusão alcançada em consonância com o entendimento deste Relator, conforme transcrição dos trechos a seguir:

(...)

4 - CONTRATO FORNECEDOR DE JIRAU. DA DEVIDA CONSIDERAÇÃO DA SUBCONTRATAÇÃO NA APURAÇÃO DO RESULTADO DA EMPRESA CONTRATANTE.

A Fiscalização concluiu que a AHB não ofereceu à tributação a totalidade das receitas auferidas e custos incorridos no âmbito do “Contrato Fornecedor de Jirau”. As receitas e despesas advindos da subcontratação da AHI não foram escrituradas pela empresa atuada, o que teria resultado em uma incorreta apuração de resultado tributável.

A AHI, no cumprimento deste Contrato Preliminar, emitiu seus documentos fiscais e de cobrança diretamente para a Energia Sustentável (ES) em vez de emití-los para a AHB, que foi a empresa contratante. Isso para se valer de suspensão/alíquota zero de PIS e COFINS a que os fornecedores da ES tem direito, por conta do REIDI (Regime especial de incentivos para o desenvolvimento da infraestrutura).

Essa forma de agir da AHI resultou em uma indevida suspensão da exigência do PIS e da COFINS, uma vez que foi a AHB, e não a ES, a contratante da empresa.

A Energia Sustentável efetuava depósito dos valores cobrados em conta corrente da emissora da proforma (AHB ou AHI). Quando o pagamento era efetuado em conta da AHI, em ato contínuo, a AHI transferia para AHB os recursos recebidos.

A empresa atuada afirma que, nos termos do contrato preliminar, a parte subcontratada (AHI) deveria emitir faturas proformas e notas fiscais diretamente à contratante do consórcio (ES) e que a AHI, por sua vez, reconheceu a integralidade dos valores recebidos como receita.

Da análise dos documentos e argumentos apresentados, verificamos que os únicos clientes da ES no Contrato de Fornecimento de Equipamentos para a Usina Hidrelétrica Jirau por Preço Global são as empresas Alstom Hydro Energia do Brasil Ltda, CNPJ:44.682.318/0001-75, Voith Siemens Hydro Power Generation Ltda, CNPJ:03.400.080/0001-60 e a AHB, na época denominada VaTech Hydro Brasil Ltda, que formaram consórcio para a execução do fornecimento e serviços em análise.

Em momento algum, foi contestada a subcontratação da empresa AHI pela empresa impugnante, a AHB. O contrato com a ES já previa essa situação. A defesa, inclusive, anexa, em seu doc. 06, a autorização fornecida pela ES relativa a essa subcontratação:

Nos termos da Cláusula 28.1.1 do Contrato de Fornecimento ("Aprovação de Subcontratadas"), "a subcontratação de qualquer Subcontratada para a execução de serviços que excedam a 1,5% (um e meio por cento) do Preço Contratual, deverá ser previamente autorizada pela Contratante".

A Energia Sustentável do Brasil S.A., na qualidade de Contratante no Contrato de Fornecimento, autoriza a subcontratação da empresa Andritz Hydro Inepar do Brasil S.A. pela Andritz Hydro Brasil Ltda. para o cumprimento de suas obrigações no Contrato de Fornecimento.

A subcontratação ora autorizada pela Energia Sustentável do Brasil S.A. não exonera a Andritz Hydro Brasil Ltda. de qualquer responsabilidade ou obrigação prevista no Contrato de Fornecimento, ficando a Andritz Hydro Brasil Ltda. responsável pelos atos, omissões, faltas e negligências da Andritz Hydro Inepar do Brasil S.A., nos termos da Cláusula 28.1.1.

A Andritz Hydro Brasil Ltda. dará plena e irrevogável quitação à Energia Sustentável do Brasil S.A. sobre os valores devidos no Contrato de Fornecimento por quaisquer pagamentos já efetuados

ou a serem efetuados diretamente à Andritz Hydro Inepar do Brasil S.A.

A autorização em questão é apenas um aval da ES em relação a subcontratação da AHI pela AHB. Não há relação direta entre ES e AHI. Os valores pagos diretamente a AHI pela ES seriam deduzidos dos valores pactuados com a AHB (a previsão inicial do valor a ser pago pela ES a AHB no Contrato de Fornecimento Jirau é de R\$544.083.150,00, referente a participação dela no consórcio, 27,9017% de R\$1.950.000.000,00).

A Fiscalização ainda aponta que "Segundo explicações informais apresentadas pelo contribuinte, acompanhadas de carta do BNDES (anexa à Resposta de 28-01-2016) por ele fornecida, o BNDES teria sugerido à AHB a subcontratação da empresa Andritz Hydro Inepar ou a cessão a esta empresa das obrigações e direitos da AHB (fiscalizada) por conta de exigências desta instituição financeira uma vez que a fiscalizada não teria os pré-requisitos necessários junto ao FINAME para fins de que fosse autorizado à Energia Sustentável o financiamento deste Banco."

Não resta dúvida que se a empresa atuada cedesse suas obrigações e direitos à AHI, seria a AHI, e não a AHB, a responsável pelo cumprimento das obrigações contratuais com a ES e, conseqüentemente, a empresa a quem caberia as receitas advindas dessas obrigações.

No entanto, a AHB optou pela subcontratação. Desse modo, permaneceram todas as obrigações contratuais pactuadas com a ES, o que inclui a receita proveniente do cumprimento dessas obrigações, mesmo que subcontratadas.

O fato de a ES efetuar pagamentos diretamente a AHI, por ordem e concordância da AHB, ou o mero trânsito do pagamento pela empresa subcontratada, em nada muda a essência desses pagamentos, devidos a AHB e, por conseguinte, receita da AHB.

A emissão de notas fiscais pela AHI diretamente ao cliente final (ES), em vez de sua contratante (AHB), ante as explicações contidas no termo de verificação e na própria impugnação, foi motivada pela suspensão da exigência do PIS e da COFINS a pagar. Isso porque somente os fornecimentos a ES estariam sujeitos aos incentivos que resultariam em suspensão e posterior conversão em alíquota zero para esses tributos.

Logo, resumidamente, a impugnante considerou que o mero pagamento da ES para a AHI, por ordem e concordância da AHB, que seria a real detentora, por contrato, dos direitos de receber esses valores, seria o suficiente para transformar receita da AHB em receita da AHI. Já a Fiscalização entendeu, assim como o relator no presente voto, que tal desvinculação da receita só seria possível caso houvesse sub-rogação do contrato da AHB para a AHI, o que não ocorreu. O fato de a AHB autorizar a AHI a receber diretamente da ES por serviços prestados (sendo que a ES descontaria esses valores do valor total contratual acertado com a AHB, conforme cláusula) não altera a essência desses pagamentos, que tratam de receitas auferidas pela AHB. A receita da AHI seria o montante acertado entre ela e a AHB na subcontratação.

Por tudo o que foi exposto no Termo de Verificação e no presente voto, entendo que as receitas advindas da ES relativas à subcontratação da AHI pela AHB são, antes de mais nada, receitas da impugnante (AHB).

Não há contrato entre ES e AHI. Os recebimentos da AHI decorrem simplesmente da execução de contrato firmado entre ES e AHB. A forma que as empresas vinculadas, AHI e AHB, apuraram suas receitas foi incorreta, e foi utilizada para que a AHI se utilizasse indevidamente da não incidência de PIS e COFINS. Nesse ponto, foi correta a posição da Fiscalização.

A AHB se defende, afirmando que a AHI tributou as receitas que auferiu e que mesmo considerando as receitas e custos da subcontratação, o resultado tributável da operação seria o mesmo. Dá o seguinte exemplo:

136. Imagine-se, a título de ilustração, que uma empresa A firma um contrato de fornecimento no valor de R\$ 50.000,00, tendo subcontratado parte do fornecimento, R\$10.000,00 com a empresa B, que fornecerá diretamente ao contratante. A empresa B reconhece receita no valor de R\$ 10.000,00 e a empresa A reconhece a receita no valor de R\$ 40.000,00 (R\$ 50.000,00-R\$ 10.000,00). A base tributável da empresa A no valor de R\$ 40.000,00.

137. Tomando-se como correta a premissa da D. Fiscalização, o valor deveria ser computado como receita da empresa A seria de R\$ 50.000,00 e, como despesa de subcontratação, o mesmo valor de R\$ 10.000,00 incorrido na subcontratação, chegando à mesma base de R\$ 40.000,00.

No exemplo, a defesa sustenta que a empresa que subcontratou, a AHB, não teve nenhum lucro com a subcontratação da AHI. O mais lógico seria, seguindo o exemplo dado, subcontratar parte do fornecimento, no valor de R\$ 10.000,00,

pagando a empresa subcontratada R\$ 8.000,00, por exemplo. Assim, a despesa da empresa que subcontratou seria de R\$ 8.000,00 e a receita de R\$ 10.000,00, havendo lucro de R\$ 2.000,00 com essa subcontratação. A contratante, portanto, apuraria as receitas do fornecimento direto (R\$ 40.000,00) mais a parte subcontratada (R\$ 10.000,00), enquanto a empresa subcontratada apuraria seu resultado levando em conta a receita que recebeu (R\$ 8.000,00) e os custos/despesas necessários ao fornecimento.

Desse modo, não se pode concluir, de forma automática, que o resultado seria nulo (receita de subcontratação = despesa de subcontratação ou receitas e custos/despesas da AHB vinculadas à subcontratação = receitas e custos/despesas da AHI), como quer fazer crer a autuada. Faz-se necessário a análise detalhada de toda a apuração para se chegar a conclusão de que houve ou não erro nos cálculos da Fiscalização.

A impugnante cita também o Acórdão 1402001.595, do CARF, como exemplo de como esse colegiado trata com naturalidade a transferência de receita da contratante para a subcontratada, na forma adotada pela impugnante, nos casos de subcontratação. No entanto, o acórdão trazido nada tem em comum com o caso em análise. Só existiria alguma relação caso houvesse contrato firmado da AHI com a ES, o que não ocorreu.

Ainda assim, é importante frisar que as decisões do CARF, embora representem fonte de consulta de inestimável valor, não se caracterizam como normas complementares da legislação tributária (Parecer Normativo Cosit n.º 23, de 06 de setembro de 2013), nem expressam o entendimento da Receita Federal (Portaria do Secretário da Receita Federal n.º 01, de 02 de janeiro de 2001). Portanto, mesmo que fossem apresentadas decisões do CARF relativas a situações similares a do caso em análise, não haveria motivo para se seguir tal jurisprudência cegamente.

De se destacar também que a Autoridade Autuante apontou vantagens obtidas pela AHI (alíquota zero de PIS e COFINS) que já tornariam esse resultado não nulo, o que contraria o alegado pela defesa. Contudo, os lançamentos referentes a tal diferença não foram tratados no presente Auto de Infração.

E, ainda que se considere que a AHI apurou o resultado no lugar da AHB, o que aparentemente não foi analisado pela Fiscalização, entendo que isso não seria suficiente para derrubar o lançamento. Se a AHI declarou receitas e custos/despesas de outra empresa por qualquer que seja o motivo, ela deveria retificar suas declarações e pedir a devolução dos tributos pagos a maior. O presente lançamento trata da apuração de resultado de uma subcontratação que não foi nem contabilizada pela empresa autuada.

Portanto, todas as observações feitas pela impugnante relativas à apuração serão analisadas. Os eventuais erros serão sanados ou resultarão na improcedência do lançamento.

Ante o exposto, conclui-se que a ação fiscal agiu de forma correta ao considerar que as receitas relativas à subcontratação da AHI deveriam ter sido apuradas pela empresa autuada (AHB).

4.1 – DA RECOMPOSIÇÃO DA APURAÇÃO DE RESULTADOS (RECEITAS E CUSTOS/DESPESAS) NO CONTRATO DE JIRAU.

No TV, a fiscalização afirma que:

(...) o contribuinte informou (vide Termos de Esclarecimentos em anexo) não existirem relatórios que atestem a realização física do fornecimento total relativo ao contrato fornecedor de jirau, não sendo possível a apresentação de Relatórios com percentuais confiáveis de evolução da execução do contrato;

E, considerando que a emissão de proformas está vinculada a efetiva execução dos eventos nela cumpridos, representando então o real acompanhamento da evolução do andamento do fornecimento, ou consequentemente da receita efetivamente realizada, ou dizendo de outra maneira, revelando assim, na prática, a evolução do fornecimento, uma vez que atrelados a cronograma de eventos físicos a elas relacionados;

Considerando que todos os recursos pagos pela Energia Sustentável à AHI eram na verdade repassados à fiscalizada, conforme demonstrado em extratos bancários e planilhas apresentadas pelo próprio contribuinte, tendo em vista o liame contratual de direitos e deveres ser entre a ES e o consórcio (da qual faz parte a fiscalizada);

Utilizaremos como receita, todas as receitas auferidas pela fiscalizada com a Energia Sustentável, seja de modo direto, seja através da subcontratada.

Faremos então o recálculo da receita com base no acompanhamento através da execução, representada pelo proformas emitidas tanto pela AHB em face da Energia Sustentável quanto pela AHI em face desta mesma contratante, uma vez que tais proformas representam a evolução do fornecimento porquanto só emitidas a partir da aferição da conclusão dos eventos referentes ao cronograma de fornecimento.

consideramos ainda como custo do Contrato de Fornecimento de Jirau, os valores das proformas emitidas pela AHI em face da AHB as quais, somadas mensalmente, compõem os valores constantes das linhas “6.2.2.a Do dispêndio efetivo referente a devolução de recursos feitas em pagamento das proformas emitidas pela AHI” e “6.2.2.b Do dispêndio complementar do ct preliminar feito por compensação”. Sendo que tais proformas foram extraídas da planilha “Mapa de Financeiro Fiscal AHB x AHI Jirau”, apresentada em 15/08/2015, na aba “Proformas da AHI para AHB”.

Logo, o custo total apurado do Contrato de Fornecimento, será o custo apurado considerado como incorrido pelo contribuinte e que compõe a linha 6.2.1 já citada,

adicionado aos valores que compõem as linhas 6.2.2a e b também já mencionadas.

A impugnante contesta os cálculos efetuados, alegando que:

58. No que concerne especificamente a apuração dos resultados do fornecimento de Jirau, há um grave erro já da premissa inicial: a Fiscalização parte do fluxo financeiro dos recursos (ao longo do TVF, percebe-se que ao fim, a D. Fiscalização quer aplicar o tratamento tributário conforme o fluxo financeiro) e daí tenta extrair as conclusões de qual teria sido a suposta operação e como essa operação deveria ter sido retratada do ponto de vista contábil e fiscal.

59. O que deveria ter feito a D. fiscalização seria identificar a operação real, tal como foi concretizada, a partir dos negócios jurídicos firmados, e daí verificar se esta foi corretamente retratada do ponto de vista formal, aplicando os efeitos tributários correspondentes. Tivesse assim procedido, teria verificado que o tratamento tributário aplicado foi absolutamente correto e integralmente coerente com a operação efetivamente realizada e retratada do ponto de vista formal.

60. Quanto aos valores propriamente ditos, não obstante a D. Fiscalização tenha tido 74 páginas para tanto, não indica de maneira clara os cálculos para se chegar ao suposto valor devido. Nem mesmo no item do TVF denominado de “3) Da matéria Tributável (Base de Cálculo)” é possível identificar com exatidão os números para a cobrança.

61. A AHB pede vênia a esse D. Julgador para que faça esse esforço de exegese e tente, a partir da descrição contida no item “3) Da matéria Tributável (Base de Cálculo)”, identificar quais seriam os ditos erros de apuração da AHB e qual a origem dos números considerados pela D. Fiscalização.

62. É fato que nesse tópico, a Fiscalização faz referências a diversas planilhas (os 13 anexos que integram os Autos, cada um com diversos desmembramentos em abas), o que poderia até dar uma impressão de fundamentação do cálculo. Entretanto, examinando as planilhas, o que se percebe é que não há indicação da origem dos números que foram apontados como divergentes. E os números da planilha por vezes são conflitantes.

63. A bem da verdade, a AHB sequer consegue compreender com clareza quais são os valores que lhe são exigidos, tampouco a sua natureza. A dificuldade de compreensão dessas informações torna extremamente oneroso o ônus da prova para a AHB, em nítida violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

64. Há partes no cálculo incompreensíveis. Nas planilhas, a D. Fiscalização faz referência a valores e fatos dos anos de 2009 a 2016, mas só exige tributos relativos a 2010, 2011 e 2012. A D. Fiscalização mistura eventos de fluxos financeiros (caixa) com eventos contábeis de reconhecimento de receitas. A D. Fiscalização ora utiliza os números da operação da AHI, ora busca os números da AHB.

Assim, a AHB deveria apurar seu lucro no forma preconizada pela IN nº 21/1979

Preço total, reajustado	X	Custos incorridos acumulados até o período-base Custo total orçado ou estimado, reajustado	=	Receita proporcional, acumulada até o período-base
Receita proporcional, acumulada até o período-base	-	Receita proporcional, acumulada até o período-base anterior	=	Receita correspondente ao período-base
Receita correspondente, acumulada até o período-base	-	Custos incorridos no período-base	=	Resultado computável na determinação do lucro líquido

Acompanhando a planilha “Final –Abertura do Resultado Jirau”, na aba “Construção resultado CFJ p prof”, verifica-se que a Fiscalização reapurou o resultado da AHB de 2009 a 2015.

Conforme já foi dito no tópico relativo ao resumo da lide, no que se refere aos subprojetos 0811M, 0811E e 0811GE, o Fisco utilizou as informações prestadas pela própria AHB (planilha Final-Abertura do Resultado Jirau) para realizar a apuração do resultados de forma global em cada mês nos anos-calendário 2009 a 2015. Na nova apuração, construída a partir dos subprojetos antes calculados separadamente, considerou o mesmo custo orçado/estimado, custo incorrido e preço total reajustado de cada período base para chegar à receita a ser oferecida a cada mês. A diferença consistiu no cálculo que unificou os subprojetos do ano-calendário 2009 até julho de 2014 e na glosa de despesas por serviços prestados pela AHI não comprovados, no montante de R\$ 10.929.659,49. O preço total reajustado da parte direta do Fornecimento de Jirau executada pela AHB, parte essa tributada pela impugnante, totalizou R\$ 161.809.720,99, o custo total orçado foi de cerca de 127 milhões de reais e o custo incorrido em dezembro de 2015 foi de 108 milhões.

Com relação aos dados relativos à subcontratação da AHI, só foi possível concluir, com base nas informações contidas nos títulos da planilha supra-referida, que o custo orçado/estimado total com reajustes e preço total reajustado de cada período base foram trazidos da apuração realizada pela empresa AHI, pois não havia nenhuma outra explicação sobre como se chegou aos valores utilizados:

Construção Resultado do Projeto referente ao Contrato Fornecedôr de Jirau- com dados de custo baseados nas proformas dobradas à AHB				
Custo Orçado/estimado (com reajustes) da parte terceirizada (vindo da apuração da AHI)	Custo Orçado/estimado com reajuste da parte direta (vindo da apuração da AHB)	Custo orçado do CFJ	Custo Incorrido no período da parte subcontratada (Linha 6.2.2 Mapa Dados p Encerramento)	Custo Incorrido no período referente à parte direta vindo da apuração da AHB
b	c	d=b+c	e	f
Preço Total reajustado parte subcontratada (vindo da AHI)	Preço Total reajustado parte direta (vindo AHB)	Preço Total do Cont. Fornec Jirau		
k	l	m=k+l		

	até julho/2014						
	Custo orçado	Preço Total Reajustado	custo incorrido				
0811E	44.707.103,00	58.223.666,00	15.345.794,00				
0811M	77.256.663,00	79.755.516,00	52.496.944,50				
0811GE	19.867.573,00	18.857.517,00	21.637.204,05				
	141.831.339,00	156.836.699,00					

	a partir de julho 2014 até dez 2015						
	Custo orçado (dez/15)	Preço Total Reajustado (dez/15)	custo incorrido	Receita a ser oferecida	Resultado	imposto s/ vendas	Resultado Líquido
Parte não subcontratada:							
0811E+0811M+0811GE	126.987.209,72	161.809.720,99	108.305.816,47	138.005.504,51	29.699.688,05	7.925.225,69	21.774.462,36
Parte subcontratada AHI	412.392.352,00	492.817.549,41	438.201.005,05	523.659.433,57	85.458.428,52	0,00	85.458.428,52
Total	539.379.561,72	654.627.270,40	546.506.821,52	663.277.391,68	116.770.570,17	7.925.225,69	108.645.344,48
Total considerando a glosa de 10.929.659,49 na parte não subcontratada	539.379.561,72	654.627.270,40	535.577.162,03	650.012.422,70	114.435.260,67	7.925.225,69	106.510.034,98

Obs:

1) Glosa reduziu custo incorrido de 0811E+0811M+0811GE de 108.305.816,47 para 97.376.156,98

2) Custo incorrido da subcontratação da AHI foi maior do que o custo orçado/estimado

Assim, todo o Contrato de Fornecimento de Jirau estaria representado nessa planilha. Os dados da parte não subcontratada foram simplesmente copiados da apuração da própria empresa impugnante, a AHB. Já boa parte dos dados da subcontratação, como o preço total reajustado e custo total, foram extraídos da apuração da AHI

Seguindo as informações dessa planilha, o custo incorrido da parte subcontratada, retirado da linha 6.2.2 da aba Demonstrativo das Diferenças, da planilha “Final – Dados para Encerramento Jirau”, que deveria corresponder ao custo da parte terceirizada (R\$ 438.201.005,05), foi calculado levando em conta a soma das proformas da AHI para AHB de cobranças relativas a outsourcing/insourcing/fretes – valores transferidos da AHB para a AHI (R\$ 249.792.513,73) com os valores das notas fiscais emitidas da AHB para a AHI pagas pela AHI por meio de compensação com adiantamentos (R\$ 188.408.491,32).

O custo incorrido da subcontratação considerado pela Fiscalização (R\$ 438.201.005,05) foi superior ao custo incorrido considerado pela AHI na subcontratação (R\$ 411.683.040,83), levando-nos a conclusão de que o resultado apurado pelo Fisco foi inferior ao resultado declarado e tributado pela AHI.

Dessa forma, podemos concluir que a Fiscalização buscou apurar o resultado da subcontratação tendo como base as receitas pertencentes a AHB que foram recebidas pela AHI e os custos incorridos da AHB com base nas proformas emitidas pela AHI contra a AHB e ajustes devido ao Pass through. Não foi apenas o fluxo financeiro que foi analisado. Também foram verificados os documentos fiscais emitidos e a contabilidade, para se tentar chegar ao resultado mais preciso possível da receita tributável, o mais próximo à realidade, já que a empresa impugnante não cumpriu com sua obrigação de contabilizar, declarar e pagar os tributos sobre os seus resultados relativos à subcontratação.

Embora a Autoridade Autuante tenha chegado a receitas e despesas/custos que parecem espelhar de forma aproximada a subcontratação existente, faz-se necessário verificar se a forma pela qual a Fiscalização apurou o resultado foi correta e precisa. Isso porque, em vez de apurar o resultado por arbitramento ou

pelo lucro real anual utilizando o regime de competência, ante a falta de informações precisas e ausência de escrituração das receitas e custos/despesas envolvidos, a Fiscalização insistiu em apurar o resultado pelo método de longo prazo. Na fórmula utilizada por esse método para a apuração do resultado mensal, é necessário estabelecer valores de custo total orçado ou estimado reajustado e preço total reajustado em cada um dos meses. A utilização de valores sem nexos ou sem origem detalhada poderia cercear o direito de defesa da impugnante e resultar em números que não traduzem a realidade do andamento do fornecimento e da receita recebida.

E a conclusão a que chego, conforme demonstrarei nos tópicos seguintes, é de que houve uma apuração incorreta do resultado por parte da Fiscalização, assistindo razão à defesa ao afirmar ser extremamente difícil identificar a origem dos valores cobrados e que há inconsistências nos dados utilizados pela Fiscalização na recomposição da apuração do resultado no contrato de Jirau.

4.2 – DA CONTESTAÇÃO RELATIVA AO CUSTO ORÇADO TOTAL E CUSTO INCORRIDO UTILIZADOS NA APURAÇÃO DA SUBCONTRATAÇÃO.

Como visto anteriormente, o custo incorrido da subcontratação considerado pela Fiscalização (R\$ 438.201.005,05) corresponde aos valores transferidos da AHB para a AHI com emissão de proformas (R\$ 249.792.513,73, resultado da subtração de R\$ 39.274.381,40 em valores que não transitaram nas contas da AHB do valor total das proformas emitidas, de R\$ 289.066.895,13) somados a R\$ 188.408.491,32, que correspondem aos valores das notas fiscais emitidas da AHB para a AHI pagas pela AHI por meio de compensação com adiantamentos (valor o qual a impugnante pleiteia um acréscimo de R\$ 5.397.878,87, por entender que a despesa seria maior).

No cálculo do resultado mensal a ser tributado no longo prazo, é essencial que as variáveis da relação (custo incorrido)/(custo total orçado/estimado) estejam correlacionadas, de modo que no final do fornecimento, a proporção do custo incorrido alcance 100% do custo orçado total. Só assim o Preço total orçado será integralmente tributado ao final da obra.

O valor do custo total orçado/estimado com reajustes utilizado pela Fiscalização em seus cálculos na apuração do Contrato de Fornecimento de Jirau é igual ao utilizado pela AHI. Consta, à fl. 2.744, a anexação da planilha “POC e Mapa de custo AHI Jirau.xlsx”. O arquivo não paginável tem como descrição “Mapa de abertura da apuração de resultados de Jirau por parte da AHI”.

A composição dos valores utilizados na apuração da AHI, que também separou o escopo realizado por ela em subprojetos, foi, resumidamente, a seguinte:

	Até dezembro de 2015			
	Custo orçado/estimado com reajustes	Custo incorrido	Preço Total Reajustado	Receita reconhecida no período
G42 – GERADOR	61.843.361,00	61.775.763,19	83.109.522,58	83.018.679,82
W03 – TURBINAS	85.103.512,00	84.918.268,10	111.251.853,00	111.009.692,29
S72 – GERADOR – OUTSOURCING	18.187.993,00	18.187.992,00	24.913.351,61	24.913.350,24
S73 – TURBINA – OUTSOURCING	37.870.403,00	37.413.934,97	50.856.580,22	50.243.584,29
S74 – JIRAU GERADOR PASS THROUGH	85.321.472,00	85.321.471,99	91.743.518,28	91.743.518,27
S75 – JIRAU GERADOR PASS THROUGH	107.139.681,00	107.139.681,00	112.961.095,02	112.961.095,02
FRETE	16.925.930,00	16.925.929,58	17.981.628,70	17.981.628,25
TOTAL	412.392.352,00	411.683.040,83	492.817.549,41	491.871.548,18

A AHI, portanto, teria tributado um resultado de R\$ 80.188.507,35 (R\$ 491.871.548,18 – R\$ 411.683.040,83). Consultando as informações da planilha "Final-Mapas Financeiros resposta 15-08-2016 atualizado pelo contribuinte", podemos verificar que o valor do preço total reajustado utilizado pela AHI em seus cálculos (R\$ 492.817.549,41) ficou próximo do valor total das notas fiscais emitidas (R\$ 492.346.570,04) e das proformas emitidas (495.659.925,94) da AHI para a ES.

É possível constatar que a parcela do projeto referente ao Pass Through foi incluída no denominador (Custo Total Orçado Reajustado) da AHI, ou seja, o Preço Total reajustado utilizado pela AHI já contempla o custo do Pass Through e foi tributado pela sistemática de longo prazo no que tange a entrega dos serviços e produtos relativos ao fornecimento subcontratado para a ES.

Com base nas informações contidas nesse arquivo, a Fiscalização apurou o resultado da empresa impugnante relativo à subcontratação da empresa AHI.

	a partir de julho 2014 até dez 2015						
	Custo orçado (dez/15)	Preço Total Reajustado (dez/15)	custo incorrido	Receita a ser oferecida	Resultado	imposto s/ vendas	Resultado Líquido
Parte não subcontratada: 0811E+0811M+0811GE	125.987.209,72	161.809.720,99	108.305.816,47	138.005.504,51	29.699.688,05	7.925.225,69	21.774.462,36
Parte subcontratada AHI	412.392.352,00	492.817.549,41	438.201.005,05	523.659.433,57	85.458.428,52	0,00	85.458.428,52
Total	539.379.561,72	654.627.270,40	546.506.821,52	663.277.301,68	116.770.570,17	7.925.225,69	108.845.344,48
Total considerando a glosa de 10.929.659,49 na parte não subcontratada	539.379.561,72	654.627.270,40	535.577.162,03	650.012.422,70	114.435.260,67	7.925.225,69	106.510.034,98
Obs:							
1) Glosa reduziu custo incorrido de 0811E+0811M+0811GE de 108.305.816,47 para 97.376.156,98							
2) Custo incorrido da subcontratação da AHI foi maior do que o custo orçado/estimado							

Assim, o custo total orçado reajustado relativo à subcontratação considerado pela Fiscalização, que foi de R\$ 412.392.352,00 no final de dezembro de 2015, bem como o preço total ajustado, de R\$ 492.817.549,41, decorrem de mera cópia dos valores utilizados pela AHI mês a mês.

Conforme já frisado no tópico anterior, o custo incorrido da subcontratação considerado pela Fiscalização (R\$ 438.201.005,05) foi superior ao custo incorrido considerado pela AHI na subcontratação (R\$ 411.683.040,83).

Mostramos novamente a fórmula utilizada nos contratos de longo prazo para repetir que é necessário que haja uma correta correlação entre o custo incorrido

e o custo total orçado/estimado, de forma que o valor a ser tributado espelhe o andamento correto da obra e resulte em uma correta proporção do preço total:

Preço total, reajustado	X	$\frac{\text{Custos incorridos acumulados até o período-base}}{\text{Custo total orçado ou estimado, reajustado}}$	=	Receita proporcional, acumulada até o período-base
Receita proporcional, acumulada até o período-base	-	Receita proporcional, acumulada até o período-base anterior	=	Receita correspondente ao período-base
Receita correspondente, acumulada até o período-base	-	Custos incorridos no período-base	=	Resultado computável na determinação do lucro líquido

A Fiscalização informa, no TV, que utilizaria as proformas emitidas da AHI para a AHB como custo incorrido na subcontratação no Contrato de Fornecimento de Jirau

consideramos ainda como custo do Contrato de Fornecimento de Jirau, os valores das proformas emitidas pela AHI em face da AHB as quais, somadas mensalmente, compõem os valores constantes das linhas “6.2.2.a Do dispêndio efetivo referente a devolução de recursos feitas em pagamento das proformas emitidas pela AHI” e “6.2.2.b Do dispêndio complementar do ct preliminar feito por compensação”. Sendo que tais proformas foram extraídas da planilha “Mapa de Financeiro Fiscal AHB x AHI Jirau”, apresentada em 15/08/2015, na aba “Proformas da AHI para AHB”.

Utilizou como custo incorrido as proformas emitidas da AHI para a AHB (linha 6.2.2.a), que entendo ser o correto, pois representam o custo da subcontratação. No entanto, estranhamente, ela adicionou, na linha 6.2.2.b, não valores relacionados a proformas emitidas da AHI para a AHB, mas sim pagamentos por compensação da AHI para a AHB relacionados a notas fiscais emitidas da AHB para a AHI no fornecimento de eixos e barras, que seriam receita da AHB relativa ao Pass Through e custo da AHI. Não explica absolutamente nada sobre essa adição no TV. Apenas informa que esses valores, que totalizam R\$ 188.408.491,32, estão listados na linha “6.2.2.b Do dispêndio complementar do ct preliminar feito por compensação” da planilha Final – Dados para Encerramento Jirau, e fazem parte do custo do Contrato de Fornecimento de Jirau.

Ademais, o custo incorrido total da subcontratação, que seria o quanto a impugnante, a AHB, pagou a subcontratada, a AHI, totalizou cerca de 289 milhões. Isso considerando o critério adotado pela Autoridade Autuante de se considerar apenas as proformas emitidas da AHI para a AHB como custo incorrido. Assim, o custo total orçado deveria ter esse valor no final da obra, de forma a totalizar 100% e permitir a tributação do exato valor recebido da ES pela AHI, de 493 milhões.

Vejamos novamente os detalhes dos valores utilizados como receita e como custo incorrido pelos contribuintes e pela Fiscalização e o que deveria ser feito para a correta apuração, na visão deste relator:

Contrato da AHB com a ES (Contrato de Fornecimento de Jirau)**Fiscalização**

- Receitas (Listadas no Preço Total Orçado – 100% do projeto)

162 milhões - Valor pago pela ES para a AHB pelo serviço não subcontratado.

493 milhões - Valor pago pela ES para a AHI pelo serviço subcontratado (incluindo *Pass Through*).

- Custos incorridos

108 milhões - serviço não subcontratado.

250 milhões - Valor pago pela AHB a AHI em proformas pelo serviço de subcontratação (As proformas totalizam 289 milhões. Foram desconsiderados 39 milhões em proformas cujos valores não transitaram pelas contas da AHB).

188 milhões - Valor relativo a notas fiscais emitidas da AHB para a AHI pagas por compensação pela AHI no âmbito do *Pass Through*, denominado pela Fiscalização em planilha como “6.2.2.b Do dispêndio complementar do ct preliminar feito por compensação”.

- Custo total orçado: 127 (não subcontratado) + 412 (subcontratado)

- Resultado: 117 milhões (sem exclusão de tributos sobre venda)

Impugnante (AHB)

- Receitas (Listadas no Preço Total Orçado – 100% do projeto)

162 milhões - Valor pago pela ES para a AHB pelo serviço não subcontratado.

- Custos incorridos

108 milhões - serviço não subcontratado.

- Custo total orçado: 127 (não subcontratado)

- Resultado: 30 milhões (sem exclusão de tributos sobre venda)

Relator – Julgamento (Considerando todas as receitas e custos, tanto do Contrato de Fornecimento de Jirau quanto do Contrato Preliminar: *Pass Through*)

- Receitas da AHB

162 milhões - Valor pago pela ES para a AHB pelo serviço não subcontratado.

493 milhões - Valor pago pela ES para a AHI pelo serviço subcontratado (incluindo *Pass Through*).

262 milhões (Receita Bruta apurada pela AHB no *Pass Through* vinda da planilha – Dados para Encerramento Jirau. Valores pagos da AHI para a AHB).

- Custos incorridos

108 milhões - serviço não subcontratado.

289 milhões – Valor pago pela AHB a AHI em proformas pelo serviço de subcontratação.

102 milhões – Custos do projeto 0811G (apurado pela AHB no *Pass Thorough*, planilha – Dados para Encerramento Jirau, incluindo o custo da importação de eixos e barras. Não inclui tributos no montante de 69 milhões).

Considerando todas as receitas e custos da AHB e levando em conta que os 262 milhões em receitas e 102 milhões em custos foram segregados em subprojeto para apuração separada no Contrato Preliminar, Pass Through, somente as demais receitas e custos deveriam fazer parte dos cálculos no Contrato de Fornecimento de Jirau. A apuração ficaria da seguinte maneira:

• <u>Receitas da AHB</u> (Comporiam o Preço Total Orçado – 100% do projeto)	
162 milhões - Valor pago pela ES para a AHB pelo serviço não subcontratado.	
493 milhões - Valor pago pela ES para a AHI pelo serviço subcontratado (incluindo <i>Pass Through</i>).	
• <u>Custos incorridos</u>	
108 milhões - serviço não subcontratado.	
289 milhões – Valor pago pela AHB a AHI em proformas pelo serviço de subcontratação.	
• <u>Custo total orçado</u> : 127 (não subcontratado) + 289 (subcontratado)	
• <u>Resultado</u> : 234 milhões (sem exclusão de tributos sobre venda)	

Como o Pass through foi apurado separadamente, as receitas e despesas relativas a ele não afetam diretamente os cálculos relativos à subcontratação no fornecimento a ES.

Além de considerar um custo incorrido que parece não ter sentido, a Autoridade Autuante não se atentou à relação entre custo incorrido/custo total orçado, cujas variáveis deveriam estar correlacionadas e somar 100% ao final do fornecimento.

Isso seria possível se a Fiscalização considerasse como custo orçado o total das proformas e notas fiscais emitidas da AHI para a AHB no âmbito da subcontratação, por exemplo, sem que houvesse a variação mensal desse custo total, tendo em vista a ausência desses dados mês a mês por parte da empresa autuada, que nem sequer escriturou as receitas e despesas da subcontratação. Apenas esses valores deveriam ser considerados como custo incorrido. No entanto, a Fiscalização manteve a apuração realizada pela AHI na apuração da AHB e a fórmula deixou de ter nexos, por determinar a razão de variáveis distintas. Para se ter uma idéia, se os valores reclamados pela impugnante fossem considerados, chegaríamos a uma tributação 17% maior do que a do preço total orçado:

Custo Total Orçado = R\$ 412.392.352,00.

Custo incorrido = R\$ 438.201.005,05.

Custo incorrido considerando os valores reclamados = R\$ 438.201.005,05 + R\$ 39.274.381,40 + R\$ 5.397.878,87 = R\$ 482.873.265,32.

Custo incorrido	438.201.005,05	482.873.265,32
Custo total	412.392.352,00	412.392.352,00
Incorrido/Total	1,06	1,17

Concordo, portanto, com os argumentos da defesa quando ela afirma que não há coerência em simplesmente transportar o custo orçado total da AHI para o cálculo do resultado da AHB, pois essa variável reflete o custo total da AHI, e não da AHB.

No Termo de Verificação, a Autoridade Autuante não faz nenhuma menção de como obteve o Custo Total orçado ou se fez ao não ajustes em tal variável. É somente após esmiuçar a planilha " Final-Abertura do Resultado Jirau" que se percebe que o valor foi simplesmente copiado da apuração da AHI.

Já o valor da variável preço total reajustado está próximo do valor das proformas emitidas da AHI para a ES que seriam receita da AHB, não trazendo problemas às estimativas de receita mensal.

Em adição, o custo incorrido traz valores que não estão relacionados ao custo de subcontratação, pois acrescenta valores além das proformas emitidas da AHI para a AHB sem qualquer motivação.

Outro ponto a se destacar é o cálculo feito pela Fiscalização na glosa de valores no contrato de longo prazo. Em vez de reduzir o valor do denominador no mesmo montante do valor glosado, de forma a não alterar o percentual da receita a ser tributada ao final, para que a glosa reflita de maneira efetiva no resultado, a Fiscalização simplesmente reduziu o custo incorrido, diminuindo a receita a ser tributada e favorecendo o contribuinte em seus cálculos.

Exemplo do cálculo realizado, em milhões, com valores arredondados:

Preço total: 655

Custo incorrido: 546

Custo total orçado: 539

Glosa de 11 (serviços da AHI para a AHB)

Cálculo sem a glosa:

$$\text{Resultado} = \frac{655 \times (546)}{539} - 546 = 117$$

Cálculo com a glosa feito pela Fiscalização:

$$\text{Resultado} = \frac{655 \times (535)}{539} - 535 = 114$$

Como deveria ter sido feito o cálculo considerando a glosa:

$$\text{Resultado} = \frac{655 \times (535)}{528} - 535 = 128$$

De se frisar que, em resposta a diligência, a própria fiscalização considerou como comprovadas as despesas glosadas de serviços da AHI para a AHB tanto no Contrato de Fornecimento de Jirau quanto no Pass Through, de forma que o erro de cálculo seria corrigido de qualquer maneira.

Entendo que as falhas cometidas pela Fiscalização estão muito longe de ser um simples erro de cálculo. A exatidão do montante do tributo devido cobrado em

cada um dos meses foi seriamente comprometida, não havendo como sanar o cálculo sem modificar os parâmetros essenciais do lançamento determinados pela Autoridade Autuante. Se realizássemos as alterações que julgo serem devidas, estaríamos diante de um novo lançamento, e não de uma simples retificação. Desse modo, por ser necessário realizar uma nova apuração, e não uma simples correção no lançamento, o crédito tributário constituído está comprometido por conter vício insanável.

Adianto, ante os erros apontados, que serão explicados em mais detalhes nos tópicos seguintes, que voto por declarar nulo o lançamento relativo ao Contrato de Fornecimento de Jirau, por erro na forma de se calcular o montante do tributo devido, requisito essencial previsto no artigo 142 do CTN:

(...)

Penso também que a ausência de explicações em relação aos cálculos efetuados evidencia falha de motivação na autuação, resultando no cerceamento do direito de defesa da empresa impugnante.

Para se ter ainda mais detalhes das inconsistências no custo incorrido considerado pela Autoridade Autuante, analisaremos os valores utilizados pela Fiscalização junto às considerações feitas pela impugnante.

4.2.1 – CUSTO INCORRIDO CONSIDERADO PELA FISCALIZAÇÃO. DA CONTESTAÇÃO RELATIVA À DESCONSIDERAÇÃO DE CUSTOS DE APROXIMADAMENTE R\$ 39 MILHÕES DENTRE AS PROFORMAS EMITIDAS DA AHI PARA A AHB NA SUBCONTRATAÇÃO.

Já explicamos que do custo incorrido relativo à parte terceirizada (R\$ 438.201.005,05), R\$ 249.792.513,73 correspondem a valores transferidos da AHB para a AHI com emissão de proformas e R\$ 188.408.491,32 correspondem aos valores das notas fiscais emitidas da AHB para a AHI pagas por meio de compensação com adiantamentos.

Na aba “OrigemDados DemonstatDif”, a Autoridade Fiscal explica que os R\$ 249.792.513,73 resultam da diferença ente as proformas contidas na aba “Proforma da AHI para AHB” da mesma planilha (R\$ 289.066.895,13) e a aba “relação de 39 milhões”. A aba 39 milhões listaria as proformas emitidas pela AHI para AHB (R\$ 39.274.381,40) contabilizados de forma diferente pela AHI (também listadas na aba proformas da AHI p AHB não contab). Esses valores foram recebidos pela AHI da ES e não repassados para a AHB, sendo baixados contra proformas. Já os R\$ 188.408.491,32 estão listados na aba “Compens com adiant”:

Anomes	Soma - Valor Bruto das Notas Fiscais
2010/06	1.943.166,23
2010/10	809.744,60
2010/12	2.736.084,66
2011/12	33.785.385,91
Total Resultado	39.274.381,40

No TV, a Fiscalização faz as seguintes observações sobre a diferença nesses repasses da AHI para a AHB:

fl. 24

Observa-se ainda que, ao longo do projeto de Jirau, a AHI emitiu Proformas para a Energia sustentável, com vários reajustes ao preço base, que perfaziam o montante de R\$495 milhões, tendo transferido a integralidade destes recursos recebidos da ES para a AHB. **Ficando claro então que os recursos disponibilizados pela Energia Sustentável na verdade eram direcionados para a AHB, apenas transitando via contas correntes bancárias da AHI.**

Observe-se que no Mapa Financeiro AHI x ES, tem-se que a AHI recebe, em transferência da ES, recursos na ordem de R\$495 milhões e parece só transferir R\$454 milhões para a AHB (vide coluna "transferidos"), no que aparenta ser um incoerência à constatação de que todos os recursos recebidos pela AHB eram transferidos para a AHI.

Esta diferença de aproximados 39 milhões dizem respeito a alguns valores que o contribuinte informa que não foram transferidos para a AHB pois foram objetos de devolução imediata, e baixados contra proforma. Vide informação sobre os mesmos na aba de "39 Milhões de compensação" do "Mapa de Dados de Encerramento" em anexo a este feito. Então na verdade tem-se que tais valores incluem-se nos valores repassados a AHB.

Como já mencionamos, em seguida ao envio à AHB, por parte da AHI, dos recursos recebidos da Energia Sustentável, a AHI emitia novas Proformas, desta feita direcionadas à AHB, "cobrando" a sua parte nos recursos recebidos da Energia Sustentável e disponibilizados (transferidos) para a AHB. Só assim então recebia a AHI pela sua parte nos valores recebidos e repassados.

Observa-se que a AHI emitiu, ao longo do projeto de Jirau, proformas no montante aproximado de R\$289 milhões. Ressaltando-se que tais proformas eram de três tipos: Outsourcing, in-house e fretes. Sendo que em cada um destes tipos de proforma a AHI procedia de uma forma ao cálculo dos valores que julgava lhe serem devidos. Sendo que destes R\$289 milhões, aproximados R\$39 milhões referiam-se aqueles valores compensados.

Ocorre que a AHI repassa (transfere) os valores recebidos da Energia Sustentável diretamente para a AHB, sem emissão de nenhum documento de controle. Tais transferências podem ser visualizadas na coluna do Mapa Financeiro AHIxAHB identificada por "valor bruto das transferências". A diferença, como já tratamos refere-se a Proformas cujos valores não foram enviados pois já utilizados para compensação, e que podem ser visualizadas na aba referente aos 39 milhões da planilha "Mapa de Dados para encerramento".

Normalmente a contabilização na AHI dos valores recebidos da ES e repassados à AHI se dava inicialmente com débito em banco e crédito em passivo com cliente(ES), para em seguida haver o crédito em banco e débito em adiantamento à fornecedor(AHB). Lançamentos estes que produziam o efeito de se criar na AHI um ativo contra AHB e um passivo de mesmo valor com a ES.

Entretanto, no caso dos lançamentos referentes aos aproximados 39 milhões, a AHI apenas debitou o banco e creditou o passivo com a AHI, remanesecendo com o recurso. Ocorre que houve a emissão da proforma de cobrança contra a AHB e esta foi baixada.

Na fl. 28, a Autoridade Autuante diferencia os lançamentos contábeis dos 39 milhões em relação aos demais, que relatavam a ida e volta dos valores recebidos. Houve erro na descrição, pois a AHI repassava os valores à AHB (1ª linha). No parágrafo seguinte, a Autoridade Autuante informa que o passivo foi registrado com a AHI (ou seja, da AHI com ela mesma). Não é possível saber se o passivo foi registrado com a AHB ou com a ES.

Verifica-se, portanto, que a Fiscalização incluiu os 39 milhões na receita da AHB e excluiu esses valores do custo de subcontratação da AHI. Seguindo o que foi descrito no TV, os lançamentos contábeis se deram da seguinte maneira:

AHI - Recebimento da ES com transferência para a AHB e retorno dos valores a AHI:

D – Bancos C – Bancos

C passivo com a ES D - Adiantamento a AHB

AHI - Recebimento da ES relativo aos 39 milhões:

D – Bancos

C passivo com a ES (houve erro de descrição, sendo esse registro o mais provável)

Observa-se que, embora haja diferença nos lançamentos contábeis, se tais valores foram considerados receita da AHB pela Fiscalização, não haveria o porque de desconsiderá-los no custo da subcontratação. Talvez seja por isso que a impugnante frisou que a Autoridade Autuante se ateve mais ao fluxo financeiro do que a realidade das operações. De se lembrar que a AHB não contabilizou nenhuma das proformas emitidas pela AHI como custo, segundo o TV:

Então, ainda que negado pelo contribuinte a natureza de custo dos valores “cobrados” via Proformas emitidas pela AHI em face da AHB, e apesar destes realmente não constarem contabilizados como custo na escrituração da AHB, no entender desta fiscalização, são tais valores os custos incorridos na AHB para auferir as receitas advindas da parte do contrato com a ES que foi subcontratada à AHI.

Na resposta em diligência, a Fiscalização faz os seguintes comentários sobre os 39 milhões:

2.2.1 Das compensações das antecipações como custo com pró-formas AHI

A impugnante protesta contra a desconsideração do montante de R\$ 39.274.381,40 referente ao custo com antecipações de recursos da AHB para pagamento de fornecedores da AHI com fins de consecução do objeto de outsourcing.

Em que pese a fiscalização ter reconhecido que a AHI emitiu para AHB pró-formas no montante de R\$ 289.066.895,13 (BASE DE CALC- DADOS PARA ENCERRAMENTO.zip/FinalDados para encerramento Jirau.xlsx/Soma Proforma da AHI p AHB) a autoridade fiscal reconheceu como custo apenas o montante efetivamente pago (R\$ 249.792.513,73).

A impugnante contesta afirmando que a movimentação financeira a menor é decorrente de compensação de valores antecipados relativos a faturas pró-formas listadas na planilha “relação dos 39 milhões” pertencente ao arquivo “Final-Dados para encerramento Jirau.xlsx”, anexo ao processo como “BASE DE CALC- DADOS PARA ENCERRAMENTO”. As obrigações entre as empresas AHB e AHI foram escrituradas na conta contábil “2171106— Outros Adiantamentos”. O resultado do confronto das pró-formas referenciadas (fls. 10037 a 10089) com escrituração contábil encontra-se a seguir (...)

Para os pagamentos identificados presume-se o reconhecimento do valor total da obrigação expressa pela pró-forma, sendo a diferença entre o valor total e o valor pago admitido como ônus da compensação dos valores retidos pela AHI.

Desse modo ficam comprovadas compensações das faturas proformas AHI —> AHB no montante de R\$ 4.814.414,55, o qual deve ser acrescido ao custo do projeto.

Assim, a Fiscalização verificou na contabilidade (aparentemente a contabilidade da AHB) os adiantamentos que coincidiam com os passivos registrados pela AHI, concluindo ser devida a compensação adicional de R\$ 4.814.414,55.

A AHB alega que os R\$ 39 milhões retidos/compensados pela AHI correspondem, inquestionavelmente, a custo efetivo do projeto. Discorre que o Contrato Preliminar autorizava a AHI a terceirizar parte do compromisso assumido perante a AHB. Devido ao prazo de entrega e limitações do parque fabril, a AHI precisou subcontratar fornecedores para manufaturar alguns componentes das turbinas e geradores, esses componentes foram classificados como “Outsourcing” e foram faturados contra a AHI, que por sua vez teve que efetuar os pagamentos, cujo ônus, ao final, era repassado e suportado pela AHB.

Entendo que se os valores recebidos pela AHI que não transitaram pela AHB foram considerados receita da AHB pela Fiscalização, devido a existência de proformas, sem considerar o que estava escriturado, o mesmo deve ser feito em relação aos custos. Se os registros contábeis fossem os aspectos de maior relevância na análise dos 39 milhões, e não as proformas, a Autoridade Autuante deveria evidenciar isso de forma satisfatória, clara, para não cercear o direito de defesa da impugnante.

Assim, os 39 milhões deveriam ter sido somados ao custo incorrido da AHB na subcontratação. Desse modo chegaríamos ao valor de 289 milhões de custo incorrido relativo às proformas emitidas da AHI para a AHB.

4.2.2 – CUSTO INCORRIDO CONSIDERADO PELA FISCALIZAÇÃO. DA CONTESTAÇÃO RELATIVA AO CUSTO DE EIXOS E BARRAS.

No que se refere aos R\$ 188.408.491,32 pagos por compensação pela AHI relativos ao fornecimento de eixos e barras da AHB para a AHI, a Fiscalização não explica em seu relatório, em momento nenhum, o porquê de ter incluído esses valores como custo da AHB no Contrato de Fornecimento de Jirau.

Após questionar a consideração de receita como custo incorrido, a impugnante sustenta, mesmo se tal valor fosse custo, seria 5,8 milhões superior, tendo em vista que a AHB reconheceu receita líquida relativa a esse fornecimento de 193,8 milhões. No item 2.2.2, em resposta à diligência, a Fiscalização fez os seguintes comentários sobre esses custos:

A fiscalização apurou como parcela componente do custo do Contrato de Fornecimento de Jirau o montante pago pela subcontratada pela aquisição de eixos e turbinas para obtenção das receitas auferidas do cliente Energia Sustentável. Por sua vez, a impugnante pleiteia como custo da operação, a receita líquida integral reconhecida na contabilidade da AHB.

A verificação do efetivo dispêndio da AHI foi realizado pelo confronto dos documentos fiscais listados nas planilhas "BASE DE CALC- DADOS PARA ENCERRAMENTO.zip\Final-Dadospara encerramento Jirau.xlsx/compens com adiant" e "BASE DE CALC-OPERAÇAO PASSTROUGH ENTRADAS e SAIDAS BASE DE

CALC-OPERAÇÃO PASSTROUGH ENTRADASE SAIDAS.zip\Final-Operação Pass Through entradas e saidas Jirau.xlsx" com a escrituração contábil da AHB (contas 1121103 – Duplicatas a receber e 2121101 – Adiant de Clientes).

Conforme escrituração da AHB, o custo incorrido pela AHI com a aquisição de eixos e barras foi R\$ 190.379.165,24, maior que o apurado pela fiscalização (R\$ 188.408.491,32) porém inferior ao pleiteado pela impugnante (R\$ 193.806.370,19). As diferenças (R\$ 1.970.673,92) entre o montante apurado pela fiscalização em "BASE DE CALC- DADOS PARA ENCERRAMENTO.zip\Final-Dados para encerramento Jirau.xlsx/compens com adiant" e os valores da tabela acima devem ser adicionadas ao custo total incorrido do projeto Contrato de Fornecimento Jirau.

A defesa comentou o que se segue sobre o relatório de diligência (fl. 10.190):

2.2.2 Do custo com "eixos e barras"

Comentários Andritz: Conforme já apresentado pela Andritz na primeira fiscalização, houve um complemento de custo reconhecido em 2015, o que demonstra mais uma vez que se trata de contrato de longo prazo.

Delegacia da Receita Federal do Brasil em BAR
Setor de Fiscalização-Equipe 02

Resumo do Demonstrativo das diferenças mensais encontradas

Da apuração do Contrato Preliminar	2015/11	2015/12	SOMA
6.2.2.b De dispêndio complementar do CI preliminar feito por compensação		5.397.878,87	193.806.370,19

Complemento de custo de Eixos e Barras reconhecido na AHI. A AHB reconheceu 193.806.370,19 de receita sobre a venda dos eixos e barras portanto não faz sentido reconhecer somente 188 mi como valor líquido do

O valor pleiteado pela fiscalizada consta na planilha "Final-Dados para encerramento Jirau", aba "Demonstrativo das Diferenças":

Da apuração do Contrato Preliminar	SOMA
3. Da apuração do 0811G (Contrato preliminar) como feita pelo CONTRIBUINTE-Passthrough	
3.1.2 Da Receita Líquida do Projeto 0811G (Direto da AHB para a AHI)	193.806.370,19
3.1.2.a Receita Bruta reconhecida na apuração feita pelo contribuinte (AHB/AHI)	262.486.201,91
3.1.1.b Dos tributos incidentes sobre a Receita Bruta	68.679.831,72
3.2.2 Da Custo do Projeto 0811G (Direto da AHB para a AHI)	101.818.924,00
3.2 Resultado apurado pelo contribuinte	91.987.440,19
3.3 Custo Induído pelo contribuinte considerado indedutível (serv prest AHI)	9.714.113,49
4. Da apuração do 0811G (CI Preliminar) como calculada pela AÇÃO FISCAL-passthrough	
4.1.2 Da Receita Líquida apurada na ação fiscal Projeto 0811G (Direto da AHB para a AHI)	189.608.348,01
4.1.2.a Receita Bruta reconhecida no mapa do passthrough apresentado	266.402.851,81

A defesa não explica como chegou ao valor pleiteado (não detalhou as notas fiscais que totalizam o montante apurado por ela).

Na planilha "Final-Dados para encerramento Jirau", verificamos que a origem dos R\$ 188.408.491,32 listados no item 6.2.2.b da aba "Demonstrativo das Diferenças" está na aba "Compens com adiant". Nessa aba, são listadas diversas

notas fiscais emitidas da AHB para a AHI que teriam sido compensadas com adiantamentos. Ou seja, não se trata de custo incorrido da AHB, mas de um custo parcial da AHI e receita (parcial) da AHB. No entanto, o mero fato de não ter havido a transferência de valores da AHI para a AHB, mas sim compensação, fez a Fiscalização chegar a conclusão de que essas compensações seriam custo da AHB na subcontratação da AHI.

O fato de se ter notas fiscais emitidas pela impugnante pagas por compensação não tornam essa receita custo incorrido. Tal consideração torna ainda mais incompreensível o cálculo feito pela Fiscalização, pois misturou:

- No custo total orçado da AHB: custo orçado pela AHI.
- No custo incorrido: Custos da AHB decorrentes da subcontratação da AHI (proformas emitidas) com parte da receita líquida da AHB com venda de eixo e barras (que seria apenas parte do custo incorrido da AHI com a aquisição de eixos e barras).

De se frisar que essa receita líquida com a venda de eixos e barras foi tratada como receita da AHB no Passthrough do Contrato preliminar. Ou seja: A Fiscalização utilizou a receita relativa a venda de eixos e barras como custo no Contrato de Fornecimento de Jirau simplesmente, ao que parece, por ter sido paga por meio de compensação. Não é possível compreender o sentido dos cálculos efetuados. Muito menos a fiscalização traz em seu TV os motivos de assim proceder em seus cálculos.

Listemos as notas fiscais que totalizam o montante apurado pela Fiscalização para se tentar ter uma idéia mais completa do que se passou:

(...)

Nota-se que na apuração do Pass Through, a Fiscalização considerou o valor líquido das notas fiscais (valor total menos tributos) para chegar à receita líquida de R\$ 189.608.348,01. Já no cálculo do custo incorrido no Projeto de Fornecimento de Jirau, considerou o valor total, e não o valor líquido das notas fiscais para se chegar ao montante de R\$ 188.408.491,32. As diferenças nos valores e as notas a mais existentes em uma lista em relação a outra foram destacadas.

A consideração das proformas emitidas pela AHI contra a AHB como custo incorrido da subcontratação é perfeitamente compreensível, já que tal valor é efetivamente um custo da AHB. Já a inclusão de uma parcela das receitas obtidas pela AHB na venda de eixos e barras no Contrato Preliminar: Pass Through como custo incorrido não faz o menor sentido. Menos sentido ainda faz incluir apenas as receitas pagas por meio de compensação. Tal valor não caracteriza o custo incorrido e foi considerado em apuração em separado.

Se a Fiscalização encontrou alguma lógica nessa operação, deveria explicar os pormenores de se efetuar o cálculo da maneira que fez. A falta de motivação não

permitiu ao presente relator compreender o raciocínio utilizado pela Autoridade Autuante. Da mesma maneira, a empresa autuada teve seu direito de defesa cerceado ante as dificuldades de se compreender os cálculos efetuados.

A Fiscalização reconheceu na diligência o valor de R\$ 190.379.165,24. No entanto, não vejo o mínimo sentido em considerar receita como custo incorrido. O caso não é de se decidir entre o valor pleiteado pela defesa (193,8 milhões) ou de se manter o valor considerado na autuação ou na diligência.

Tal erro poderia ser sanado, caso o denominador da fórmula utilizada no contrato de longo prazo estivesse correto. No entanto, já se mostrou que custo total orçado utilizado nos cálculos da Fiscalização nada tem a ver com os custos incorridos considerados, tornando impossível, a meu ver, uma reapuração dos créditos tributários lançados no que tange o Contrato de Fornecimento de Jirau.

Por todo o exposto, ante as nulidade apontadas, voto pela exoneração integral do IRPJ e da CSLL lançados em 2010, 2011 e 2012 referentes ao Contrato de Fornecimento de Jirau.

5 – CONTRATO PRELIMINAR: PASSTHROUGH. SUBPROJETO 0811G. DA APURAÇÃO RELATIVA À IMPORTAÇÃO E REVENDA DOS EIXOS E BARRAS DA AHB PARA A AHI.

Na subcontratação da AHI pela AHB, a AHB ficaria responsável pelo fornecimento dos eixos das turbinas e barras estatóricas do gerador à empresa AHI, para que fossem utilizadas na produção das turbinas e dos geradores. Importou os componentes da empresa matriz, situada na Áustria.

Eis alguns dos detalhes do Contrato Preliminar – Condições Principais AHE Jirau, fl. 8.154/8.163, por meio do qual se efetuou a subcontratação:

(...)

Podemos observar que o contrato trata de materiais e serviços que a empresa subcontratada, a AHI, deveria fornecer a empresa ES. Nos itens 6.2 e 6.3, a empresa contratante, a AHB, apenas revenderia os eixos e barras para a AHI. Esse compromisso de revenda de eixos e barras importados pela AHB para a AHI nessa subcontratação é o que se denominou Pass Through.

A Fiscalização tratou essa operação como uma simples aquisição e revenda de mercadorias, desconsiderando a apuração do resultado feita pela empresa autuada considerada no escopo do contrato de longo prazo no subprojeto 0811G.

As notas fiscais referentes às receitas relacionadas ao Pass Through (fls. 741/821) correspondem aos eixos e barras importados (valor mais significativo) e peças relacionadas adquiridas no mercado nacional pela AHB revendidas a AHI, além de serviços de gerenciamento relacionados ao projeto 0811G prestados pela AHB a AHI (fls. 5.910/5.913). Os materiais revendidos (R\$ 247.274.731,76) somados aos serviços prestados no projeto 0811G (R\$ 19.128.120,05) totalizaram a receita bruta de R\$ 266.402.851,81 informada pela Fiscalização em sua apuração.

A Autoridade Autuante fez os cálculos dos custos considerando apenas as notas fiscais relativas a aquisição de mercadorias revendidas. Ignorou custos relativos a hedges contratados e outros e glosou os custos de serviços prestados da AHI a AHB que estariam relacionados ao projeto 0811G.

Além de rechaçar a nova apuração feita pela Fiscalização, que afastou a aplicação relativa a contratos de longo prazo, a empresa impugnante afirma que não foi possível conhecer de maneira clara a base de cálculo nos lançamentos efetuados, o que violaria os princípios do contraditório e ampla defesa.

As alterações efetuadas pela Fiscalização poderiam ter sido explicadas de uma melhor forma, certamente, contudo os cálculos e informações utilizadas na apuração foram devidamente apresentados por meio de planilhas, não prejudicando a defesa da impugnante. Logo, as inconformidades apontadas pela impugnante serão discutidas em seu mérito.

A impugnante argumenta que a existência da obrigação de fornecimento de materiais não desnatura o contrato civil de empreitada global, sendo o Contrato Preliminar firmado entre a AHB e a AHI apenas um desdobramento do contrato principal, e que a apuração do resultado pelo custo da mercadoria revendida não altera o resultado para fins de apuração do lucro real, modificando apenas o período da apuração. Cita ainda diversas inconsistências na apuração dos tributos devidos.

Analisemos, então, os argumentos trazidos pela impugnante.

5.1 – DA DESCONSIDERAÇÃO DA APURAÇÃO DE RESULTADO PELO MÉTODO APLICÁVEL AOS CONTRATOS DE LONGO PRAZO.

A Fiscalização realizou uma nova apuração, com receitas e despesas/custos que divergem, mês a mês, daqueles apontados pela AHB, mudando a forma de apuração para o “custo das mercadorias revendidas”. Isso porque a empresa impugnante, a AHB, teria aplicado o método de apuração de resultado dos contratos de longo prazo, determinado pela IN nº 21/79, em simples revenda de mercadorias para a AHI, empresa que pertencente ao mesmo grupo por possuir controladora em comum. Tais operações comerciais fazem parte do subprojeto 0811G, denominação essa criada internamente pela empresa fiscalizada.

A Autoridade Autuante faz as seguintes considerações relativa a sua análise:

fl. 02

Em relação a apuração de resultados do “Contrato Preliminar”, no tocante a venda de eixos/barras e outras partes e peças de turbinas e geradores (a qual veremos ser denominada pelo contribuinte de “Passtrough”), na qual o contribuinte fiscalizado figura como contratado, verificou-se que ele optou indevidamente pela sistemática de apuração de seus resultados pelo método do contrato a longo prazo, com base no inciso II da Instrução Normativa SRF nº 21/79, não atendendo aos dispositivos legais de regência, os quais veremos

indicavam a obrigação da apuração do resultado se dar pela sistemática do custo das mercadorias vendidas.

fl. 32

A fiscalizada dá o nome de “Passthrough” a operação em que compra os eixos das turbinas e as barras dos geradores de Jirau da Andritz GBMH (e algumas outras peças de menor significância) e as revende de imediato à AHI, e que, segundo o próprio nome indica, configura uma simples “passagem” dos equipamentos, os mais significantes importados da GBMH e revendidos à AHI. Apurando o resultado desta operação sob o projeto 0811G, pela sistemática do Contrato de Longo Prazo, como pode ser visualizado na planilha “Abertura resultado de Jirau”, a qual reproduz os dados da apuração conforme procedida pelo contribuinte.

Sendo importante ressaltar que, em que se pesem as notas fiscais de aquisições à Andritz GBMH darem entrada na AHB com identificação de Códigos Fiscal de Operação que indicam “compra para Industrialização”, nenhum processo deste tipo é realizado pela AHB.

Restando claro que, de imediato à emissão das notas fiscais de entrada, oriundas da importação feita pela fiscalizada à Andritz GBMH, emitem-se as notas fiscais de saída que utilizam CFOP “Venda de Mercadoria Adquirida recebida de Terceiros”. (Vide Notas Fiscais envolvidas no Passthrough AHBxAHI) que estão relacionadas em planilha denominada “Operação Passthrough Entradas e Saídas” anexada a Resposta apresentada pelo contribuinte em 30/11/2016.

Já devendo-se antecipar que tais mercadorias são, uma vez faturadas para a AHI, de imediato também repassadas pela AHI à Energia Sustentável, em novo “Passthrough” (termo que traduz-se em “Travessia” ou simples “passagem”). Os dados relativos a esta nova passagem, desta feita da AHI para a ES, estão em planilha apresentada em resposta datada de 06/04/2016 de nome “Planilha AHI notas Pass Through Jirau e Sto Antonio”.

Observa-se que a AHB ia inicialmente fornecer tais partes e peças diretamente à ES, por valor definido contratualmente, sem incidência em PIS e COFINS, tendo em vista ter a ES Ato Declaratório Executivo (ADE) concessivo do REIDI. Porém, com o advento da subcontratação via Contrato Preliminar, no qual as partes e peças iriam transitar via passthrough da fiscalizada para a AHI e desta para ES, passou a ser necessário o lançamento em nota fiscal da fiscalizada, emitida em face da AHI, do PIS e COFINS, o que gerava para a fiscalizada uma obrigação de PIS e COFINS a pagar, que reduziria o valor líquido que para ela se disponibilizaria.

Ocorre que, em comum acordo com a AHI, a AHB procedeu a alienação das partes (no passthrough) em valor maior daquele que seria o contratado com a ES, de forma que a AHI lhe “reembolsa” o que ela perderia com os tributos.

Quanto a viabilização do passtrough, a fiscalizada firmou com sua controladora no exterior Andritz Hydro GBMH, ordens de compra conforme abaixo especificadas, cujas cópias encontram-se em anexo à resposta datada de 29-02-2016:

OC 004/2009	24/04/2009						
7 Barras Estatóricas para Gerador (stator windings for 7 Bulb generators 83,3mva;94,7RPM)							
11.865.544,00 Euros							
Forma de pagamento							
20% até 05/2009							
40% até 12/2009							
40% até 04/2010							
OC 003/2009	24/04/2009						
08 Eixos de Turbina (Finished Turbine Shafts)							
12.808.546,00 Euros							
20% até 05/2009							
40% até 12/2009							
40% até 04/2010							

Em que se pese os pagamentos percentuais parcelados, acima demonstrados, serem compatíveis com a produção por aquela Andritz GBMH (Alemanha) das peças a serem importadas pela fiscalizada, esta considerou os envios de recursos (fechamento de câmbio correspondentes a invoices da GBMH) apenas como adiantamento, e não como incorrência de custo, como deveria ter reconhecido no exercício da sistemática por ele utilizada.

Se assim agisse, atendendo ao reconhecimento do custo incorrido quando do uso da sistemática do contrato de longo prazo, teria a obrigatoriedade de reconhecer, proporcionalmente à percentagem do custo incorrido/custo orçado, parte do preço global a título de receita, mas não o fez. Reconheceu apenas o custo quando da emissão das notas fiscais de entrada.

Constatou-se então que não houve, dentro do projeto 0811G, “Construção” ou “produção de bens a serem fornecidos” pela fiscalizada, o que permitiria a aplicação da sistemática utilizada pelo contribuinte na apuração de resultados a serem tributados no mesmo.

Então, apesar de termos verificado que, no caso do PASSTROUGH, não houve, por parte da fiscalizada, processo produtivo ou mais especificamente não tratou-se de produção a longo prazo ou mesmo de construção, e sim de simples aquisição e revenda de mercadorias, em um procedimento de “passagem”, o contribuinte optou, como veremos, em apurar o resultado desta compra e venda na sistemática de apuração de resultado a longo prazo, passando a reconhecer o custo das mercadorias quando julgado incorrido (só na entrada da mercadoria no território nacional) e a oferecer a receita apenas parcialmente, na parte proporcional ao custo por ele julgado incorrido.

fl. 35

(...) o contribuinte se posiciona no “melhor dos mundos”. Não contabiliza o custo como incorrido nas remessas de valores para o exterior, as quais correspondem

a invoices emitidas pela GBMH em reconhecimento do andamento da produção dos produtos adquiridos pela fiscalizada, como deveria fazer na sistemática do contrato a longo prazo utilizada. E, como não reconhece a incorrência do custo, também não reconhece a receita proporcional àquele custo.

Além disto, mesmo posteriormente, no momento da entrada do produto no país, quando finalmente reconhece o valor enviado à GBMH como custo incorrido, ainda reconhece a receita apenas através da aplicação do percentual (custo incorrido no mês/custo orçado) sobre os valores efetivamente faturados na alienação, o que seria aplicável na sistemática de apuração de contrato a longo prazo, e não o total referente a toda a receita relativa àquele produto.

fl. 38

Na apuração do 0811G fica fácil de verificar-se que o risco utilizado no custo orçado destinava-se apenas a postergar o oferecimento da receita, uma vez que, ao término do projeto, o contribuinte exclui o valor do risco do custo orçado, fazendo com que o valor do custo orçado se equipare exatamente ao valor do custo incorrido.

Então, por não ter sido o risco utilizado no projeto 0811G devidamente comprovado pelo contribuinte, pelo fato de não dispositivo contratual específico que se coadune com os riscos considerados no orçado e pelo fato de tais riscos estimados não poderem afetar o custo orçado, não poderia tal risco ter sido considerado dentro do “custo orçado”.

Veremos ainda que segundo dispositivos legais e regulamentares aplicáveis à matéria, os quais serão devidamente reproduzidos no item DO DIREITO, o custo incorrido não deverá abranger valores que não possam ser diretamente alocados aos contratos, sendo assim, riscos apenas estimados não deveriam ser considerados custos para fins de apuração de resultado de contratos de longo prazo. Então, se não se consideram tais provisões/estimativas, custo incorrido, também não podem ser estes inclusos no custo orçado.

Sendo importante portanto desde já reconhecer que, em que se pese a opção do contribuinte em reconhecer seu resultado a partir da utilização do custo orçado, este deveria ser perfeitamente comprovado, caso contrário resta prejudicada a opção por esta apuração.

fl. 39

Em razão dos fatos acima narrados, restou constatado que o contribuinte apurou de maneira incorreta o resultado obtido na alienação de tais peças para a AHI, em cumprimento do Contrato Preliminar, sendo necessário que esta fiscalização proceda a recálculo do resultado tributável advindo do Passthrough constante do Contrato Preliminar.

Para tal recálculo, utilizamos os dados de aquisição e venda das partes e peças relacionadas ao passthrough, tal qual informado pelo contribuinte, em resposta

datada de 30/11/2016, apenas com alguns ajustes relativos a data em que deveria ser reconhecido o custo das mercadorias alienadas via passthrough (utilizamos a data da saída de tais mercadorias).

fl.53

Para a segunda relação contratual, no que diz respeito a situação de subcontratada da AHB pela AHI, em contrato preliminar, o contribuinte utilizou de um única apuração, em um projeto só (0811G).

Esta fiscalização considera correta a opção de um só projeto utilizada pelo contribuinte para esta apuração, mas discorda da utilização nesta apuração da sistemática de contrato de longo prazo.

Segundo a legislação aplicável, teria de ter havido pela contratada (no caso AHB) a produção dos bens a serem fornecidos (barras e eixos e outras peças adquiridas no mercado nacional) para que fosse cabível o uso da sistemática de apuração pelo contrato de longo-prazo. No caso em tela, provamos que o que houve foi a simples “revenda” de mercadorias adquiridas pela AHB e de imediato repassadas à AHI, cabendo então a apuração de resultados pelo simples Custo da Mercadoria revendida.

E mesmo na sistemática utilizada pelo contribuinte, este incluiu no custo orçado utilizado na apuração deste 0811G (Passthrough) riscos que representavam meras provisões e que portanto não poderiam estar ali insertos, causando uma redução indevida do percentual mensal calculado para fins de aplicação no preço global e cálculo portanto da receita a ser oferecida. Não sendo portanto confiável o custo orçado utilizado.

Razão pela qual procederá esta fiscalização os cálculos necessários para apuração do resultado deste projeto pela sistemática do Custo das Mercadorias Vendidas a fim de proceder aos ajustes necessários ao lucro real.

Também explica, no TV, que a apuração em separado do Passthrough, projeto 0811G, objeto do Contrato Preliminar, atende o disposto no item 10.1.3 da NBC T 10.1, que determina que contratos negociados em separado, com margem de lucro a parte, mesmo que executados simultaneamente, não podem ter seus resultados tratados como um único contrato:

“10.1.3.2- Um grupo de contratos com um ou vários contratantes deve ser tratado contabilmente como único contrato se:

- a) o grupo de contratos for negociado em um único projeto ou pacote;*
- b) os contratos forem inter-relacionados e parte de um único projeto com margem global de lucro; e*
- c) os contratos forem executados simultaneamente ou em uma sequência contínua.”*

(...) como o Contrato de Fornecimento de Jirau e o Contrato Preliminar não foram negociados em um único projeto ou pacote, e como apesar de inter-relacionados não são parte de um único projeto com uma única margem global de lucro, concordamos que deveria a contabilização dos mesmos se dar de forma a parte, uma apuração para o resultado do contrato firmado pela fiscalizada com a energia sustentável e outra apuração para o resultado do fornecimento regido pelo contrato preliminar firmado pela fiscalizada com a AHI.

Já a impugnante sustenta que o Contrato Preliminar, incluindo a parte referente ao Passthrough, é um simples desdobramento do contrato principal, pois os eixos e as barras são fornecidos no contexto de produção das turbinas e dos geradores, que é justamente o objeto do Contrato Principal, firmado com a empresa Energia Sustentável., razão pela qual obrigatoriamente, seguindo o CPC 17, adotou a sistemática de tributação com base no art. 407/RIR. Compara o presente fornecimento com um contrato de empreitada com fornecimento de materiais para concluir que o fato de existir uma obrigação de dar, como o fornecimento de materiais pelo empreiteiro, não permite que se considere esse fornecimento como uma compra e venda, pois o que importa é o objeto principal de contratação do serviço. Explica também que o conteúdo dos contratos de construção por empreitada ou de fornecimento tratam de bens e serviços a serem produzidos em prazo superior a um ano e que a norma não limita a aplicação do regime de tributação a longo prazo apenas a bens produzidos pelo próprio remetente. Desse modo, seria aplicável ao fornecimento de eixos e barras (Passthrough) do contrato preliminar, que superava o prazo de 1 (um) ano (Pedidos de Compra realizados em 2009 e entrega de eixos e barras em 2011 e 2012).

A defesa também refuta o argumento da Fiscalização de que o reconhecimento do custo pela AHB deveria se dar quando da antecipação dos valores da importação, pois ela seria apenas uma antecipação do valor ao fornecedor, sem implicar transferência de titularidade da mercadoria, quando poderá ser reconhecido o custo.

Acrescenta, a título de argumentação, que mesmo diante de um contrato de compra e venda de eixos e barras, o resultado não seria alterado para fins de apuração do lucro real.

Análise:

As notas fiscais referentes às receitas relacionadas ao Pass Through (fls. 741/821) correspondem aos eixos e barras importados (valor mais significativo) e peças relacionadas adquiridas no mercado nacional pela AHB revendidas a AHI, além de serviços de gerenciamento relacionados ao projeto 0811G prestados pela AHB a AHI (fls. 5.910/5.913). Os materiais revendidos (R\$ 247.274.731,76) somados aos serviços prestados no projeto 0811G (R\$ 19.128.120,05) totalizaram a receita bruta de R\$ 266.402.851,81 informada pela Fiscalização em sua apuração.

Não há dúvidas de que o Contrato Preliminar, pelo qual a impugnante subcontratou a empresa AHI, que ficaria responsável por parte do fornecimento, foi firmado em decorrência do Contrato de Fornecimento de Jirau. Também não restam dúvidas de que todo o resultado relativo ao fornecimento da AHB para a ES deveria ser apurado pelo método de longo prazo. Assim, nos custos da subcontratação, determinados pelos pagamentos da AHB para a AHI, estariam embutidos os custos incorridos com barras e eixos importados. Nesse mesmo diapasão, a apuração do resultado da AHI também se daria pelo método de longo prazo. As receitas seriam os valores pagos pela AHB pela subcontratação. Os custos relativos à compra dos eixos e barras e outros materiais, bem como os advindos com terceirização e outros serviços seriam considerados na medida em que fossem incorridos.

Desse modo, a entrega dos eixos e barras pela empresa estrangeira no decorrer de vários anos-calendário e o fato de tais materiais fazerem parte de um fornecimento de longo prazo permitem perfeitamente que eles sejam considerados como custo incorrido na apuração pelo método de longo prazo. No entanto, a empresa impugnante realizou uma manobra, uma gambiarra tributária, importando produtos e vendendo-os, em seguida, a empresa subcontratada, a AHI, que depois, atravessando a subcontratação, emitiu notas fiscais diretamente à empresa responsável pela construção de Jirau, a ES, naquilo que foi denominado Passthrough.

Houve mera revenda de mercadoria, sem industrialização, com repasse imediato da AHB para a AHI e da AHI para a ES. A Fiscalização demonstra até a existência de manipulação do preço entre as empresas vinculadas, de forma que a AHI pagou mais a AHB pelos eixos e barras do que recebeu da ES pelos materiais. Talvez para que a AHI recebesse um maior montante do financiamento junto ao BNDES (FINAME) de forma antecipada, o que não foi aventado pela Fiscalização e não vem ao caso. O que a Fiscalização deixou claro é a isenção de PIS e COFINS que a AHI obtinha quando emitia notas diretamente para a ES em vez de emitir para a empresa que a subcontratou, a AHB.

Não se trata de materiais entregues pela empresa contratante à empresa contratada em uma empreitada, como quer fazer crer a impugnante. Se fosse uma importação custeada pela empresa impugnante e trabalhada por empresa subcontratada com posterior entrega a ES, sem revenda, por óbvio não haveria uma apuração em separado, o custo da importação seria tratado como custo incorrido e a apuração se enquadraria na hipótese aventada pela defesa.

Contudo, trata-se de materiais revendidos e com bastante lucro. E essa compra se faz obrigatória dentro do próprio contrato preliminar. De acordo com o que foi declarado pelo contribuinte, ele obteve um resultado de R\$ 91.987.446,19 de uma receita bruta que remonta R\$ 262.486.201,91.

De se frisar que a apuração do projeto 0811G, no denominado Passthrough, não envolve apenas a revenda dos eixos das turbinas e das barras dos geradores

importados e de algumas outras peças de menor significância. Existem inclusive receitas de serviços que a própria Fiscalização considerou em seus cálculos:

Fiscalização – Apuração Projeto 0811G		Receitas de serviços da AHB para a AHI	Receitas de revenda de materiais importados	Receitas de revenda de materiais nacionais	Total
Receita Bruta		19.128.120,05	235.907.854,97	11.387.078,79	266.402.851,81
Receita Líquida		17.358.768,95	183.924.154,62	8.325.424,44	189.608.348,01

Fiscalização – Apuração Projeto 0811G		Custo de serviços da AHB para a AHB	Custo dos materiais importados	Outras despesas na importação	Custo dos materiais nacionais	Total
Custo (líquido de ICMS e IPI)		-	88.745.707,48	7.401.447,53	7.016.602,83	83.163.757,82

4. Da apuração do 0811G (Ct Preliminar) como calculada pela AÇÃO FISCAL-passthrough		
4.1.2 Da Receita Líquida apurada na ação fiscal Projeto 0811G (Direto da AHB para a AHI)		189.608.348,01
4.1.2.a Receita Bruta reconhecida no mapa do passthrough apresentado		266.402.851,81
4.1.2.b ICMS sobre receita reconhecida no mapa do passthrough apresentado		42.548.751,89
4.1.2.c PIS/COFINS sobre receita reconhecida no mapa do passthrough apresentado		23.663.396,06
4.1.2.d IPI sobre receita reconhecida no mapa do passthrough apresentado		10.582.355,84
4.2.2 Da Custo do Projeto 0811G reconhecido no mapa do passthrough		83.163.757,82
4.2.2.a VR NF		96.127.169,76
4.2.2b ICMS		17.008.848,79
4.2.2c VR IPI		2.971.165,98
4.2.2.d Outras despesas na import constantes NF		7.016.602,83
4.3 RESULTADO do ct preliminar apurado pela ação fiscal		106.444.590,19

No que se refere ao reconhecimento de custos incorridos em datas incorretas (deveriam, de acordo com a Autoridade Autuante, ter sido reconhecidas na data de pagamento das antecipações dos produtos importados, e não na data de entrada da mercadoria no país), reforça-se que as argumentações da Fiscalização se aplicariam em uma eventual reapuração em longo prazo das receitas do contribuinte. Isso porque todos os custos considerados pelo Fisco no método de apuração pelo regime de competência, o que ela denominou “custo das mercadorias revendidas”, levaram em conta a data de saída das mercadorias. Destarte, não houve nenhuma ação efetiva na Fiscalização em relação a essa observação. O mesmo se pode dizer sobre o custo total orçado, o qual conteria valores de risco estimados apenas para postergar o oferecimento de receitas. São argumentos que foram utilizados apenas para demonstrar erros na apuração de longo prazo realizada pelo contribuinte, mas que não trazem consequência prática ao lançamento em análise.

Com relação ao argumento de que o resultado não seria alterado considerando apenas o método de apuração do lucro real, veremos, no tópico seguinte, todas as argumentações da defesa em relação aos cálculos, de forma a chegar à conclusão se houve ou não alteração no resultado. Ainda assim, é preciso considerar que mesmo um resultado idêntico pode resultar em constituição de crédito tributário, tendo em vista as postergações no pagamento de tributos as quais a própria Fiscalização faz referência.

Por todo o exposto, entendo que a Autoridade Autuante agiu corretamente ao desconsiderar a apuração de resultado do contrato 0811G pelo método aplicável aos contratos de longo prazo e refazer a apuração do pelo regime de competência.

5.2 – DOS ERROS DE CÁLCULO APONTADOS PELA EMPRESA IMPUGNANTE.

Na planilha “Final-Dados para encerramento Jirau”, na aba “Demonstrativo das Diferenças”, observamos os seguintes cálculos consolidados:

Da apuração do Contrato Preliminar	SOMA
3. Da apuração do 0811G (Contrato preliminar) como feita pelo CONTRIBUINTE-Passthrough	
3.1.2 Da Receita Líquida do Projeto 0811G (Direto da AHB para a AHI)	193.806.370,19
3.1.2.a Receita Bruta reconhecida na apuração feita pelo contribuinte (AHB/AHI)	262.486.201,91
3.1.1.b Dos tributos incidentes sobre a Receita Bruta	68.679.831,72
3.2.2 Da Custo do Projeto 0811G (Direto da AHB para a AHI)	101.818.924,00
3.2 Resultado apurado pelo contribuinte	91.987.446,19
3.3 Custo Incluído pelo contribuinte considerado indedutível (Serv prest AHI)	9.714.113,49
4. Da apuração do 0811G (Ct Preliminar) como calculada pela AÇÃO FISCAL-passthrough	
4.1.2 Da Receita Líquida apurada na ação fiscal Projeto 0811G (Direto da AHB para a AHI)	189.608.348,01
4.1.2.a Receita Bruta reconhecida no mapa do passthrough apresentado	266.402.851,81
4.1.2.b Icms sobre receita reconhecida no mapa do passthrough apresentado	42.548.751,89
4.1.2.c pis/cofins sobre receita reconhecida no mapa do passthrough apresentado	23.663.396,06
4.1.2.d IPI sobre receita reconhecida no mapa do passthrough apresentado	10.582.355,84
4.2.2 Da Custo do Projeto 0811G reconhecido no mapa do passthrough	83.163.757,82
4.2.2.a VR NF	96.127.169,76
4.2.2b ICMS	17.008.848,79
4.2.2c VR IPI	2.971.165,98
4.2.2.d Outras despesas na Import constantes NF	7.016.602,83
4.3 RESULTADO do ct preliminar apurado pela ação fiscal	106.444.590,19
4.4 Da Diferença de Resultado no Ct Preliminar apurada pela ação fiscal ajustada com glosa do Serv AHI	24.171.257,50

A AHB destaca as seguintes inconsistências:

- A Receita Líquida considerada pela Fiscalização foi menor do que a apurada pela empresa (R\$ 189.608.348,01, em vez de R\$ 193.806.370,19). O erro seria favorável a empresa, mas foi apontado para demonstrar os equívocos cometidos;
- Glosa em duplicidade do custo apontado no item 3.3 (R\$ 9.714.113,49);
- Desconsideração de R\$ 8.941.052,69 em despesas efetivas incorridas pela AHB sem qualquer motivação.

5.2.1 - DIFERENÇA NA RECEITA LÍQUIDA

A Autoridade Autuante tomou como base as notas fiscais e proformas para apurar as receitas bruta e líquida. Não detalhou no TV o porquê da diferença no valor de R\$ 4.198.022,18 em relação á receita líquida apurada pela empresa autuada.

Instada a se manifestar em diligência, a Fiscalização apresenta a tabela 3 e faz a seguinte observação sobre a referida diferença de valores:

Tabela 3			
	Impugnante	Fiscalização	Diferença
Receita bruta apropriada	R\$ 262.486.201,91	R\$ 266.402.851,81	R\$ 3.916.649,90
Impostos sobre vendas	R\$ 68.679.831,72	R\$ 76.794.503,80	R\$ 8.114.672,08
Receita líquida	R\$ 193.806.370,19	R\$ 189.608.348,01	-R\$ 4.198.022,18

(...) em que pese a receita apropriada pelo contribuinte no período tenha sido de R\$ 262.486.201,91, no arquivo "BASE DE CALC_ABERTURA DE JIRAU_BASE DE CALC- ABERTURA DE JIRAU/Final-Abertura do Resultado Jirau/MapaAbertJiraufeit—apelocontrb.xlsx", a impugnante reconhece a emissão de notas fiscais relacionadas à operação no montante de 265.062.728,33. Finalmente os montantes apurados pela fiscalização e pela impugnante divergem em documentos fiscais e período, cujo resumo pode ser descrito na forma:

Notas Fiscais emitidas	R\$ 265.062.728,33
NF 367, 03/12/2010 – identificada pela fiscalização	R\$ 1.975.649,59
Apuração a maior 09/2012 pela impugnante	-R\$ 44,00
NF 7255, 06/12/2013 – identificada pela fiscalização	R\$ 5.957,00
Receita reconhecida pela impugnante em set/2015	-R\$ 641.439,11
Receita bruta	R\$ 266.402.851,81

Na referida planilha, a coluna "Receita Faturada nas Notas Fiscais emitidas (planilha Contabilidade)" totaliza os R\$ 265.062.728,33 a título de Receita Bruta. Se confrontamos a referida planilha com a planilha contida no arquivo "BASE DE CALC-OPERAÇÃO PASSTROUGH ENTRADAS e SAIDAS BASE DE CALC-OPERAÇÃO PASSTROUGH ENTRADAS e SAIDAS (1)/Final-Operação Pass Through entradas e saidas Jirau.xlsx", é possível verificar todas as notas fiscais que foram consideradas no cálculo, como se chegou à receita líquida e a origem dos outros ajustes a que a Autoridade Fiscal fez referência.

Como já frisado no início do tópico 5, as notas fiscais, listadas uma por uma, com a descrição de número e data, são todas relacionadas ao projeto 0811G, e se dividem em materiais revendidos, dentre os quais os eixos e barras importados (R\$ 247.274.731,76) e serviços prestados da AHB para a AHI no projeto 0811G (R\$ 19.128.120,05) totalizando a receita bruta de R\$ 266.402.851,81.

Embora não exista no TV uma explicação para a diferença encontrada, convém destacar que os dados utilizados na apuração relativos à receita estão detalhadamente expostos em planilhas contidas nos autos. Desse modo, é a impugnante que deveria explicar a divergência entre os valores que ela declarou e aquele resultante da soma das notas fiscais emitidas por ela. Conclui-se, portanto, que não há reparos a se fazer na receita utilizada pela Autoridade Autuante em seus cálculos.

5.2.2 – DOS CUSTOS/DESPESAS DESCONSIDERADOS PELA FISCALIZAÇÃO.

Com relação aos custos, considerando o montante consolidado em todos os anos-calendário, a apuração da AHB contabilizou o montante de R\$ 101.818.924,00 (item 3.2.2), chegando a um resultado de R\$ 91.987.446,19.

Na planilha e no TV, a Fiscalização informou que considerou indedutível R\$ 9.714.113,49 dos custos apurados pela empresa autuada (serviços prestados pela AHI). Se utilizasse a apuração feita pela AHB, a dedução desse custo diminuiria o custo total de R\$ 101.818.924,00 para R\$ 92.104.810,51, tendo como efeito um aumento do resultado (R\$ 101.701.559,68).

Em vez de analisar os custos apurados pela AHB no projeto 0811G e efetuar a glosa, a Fiscalização realizou, por conta própria, uma nova estimativa dos custos em uma simples aritmética: valor das notas fiscais dos materiais revendidos, incluindo os importados (planilha “Final – Operação Pass Through entradas e saídas Jirau”), menos IPI e ICMS, adicionado às despesas adicionais na importação – item 4.2.2. $R\$ 83.163.757,82 = R\$ 96.127.169,76 - R\$ 17.008.848,79 - R\$ 2.971.165,98 + R\$ 7.016.602,83$. Simplesmente não levou em conta, na reapuração do subprojeto 0811G, os custos/despesas apurados pela AHB que não estavam diretamente relacionados às notas fiscais de materiais posteriormente revendidos.

O resultado apurado pela ação fiscal (item 4.3), no valor de R\$ 106.444.590,19, foi R\$ 14.457.144,01 superior ao resultado apurado pela fiscalizada (R\$ 91.987.446,19 - item 3.2). Frisa-se novamente que essa diferença não abrange nenhuma glosa. A Fiscalização simplesmente construiu uma apuração sem levar em conta o que tinha sido escriturado e declarado pela impugnante.

Levando em conta as considerações da impugnante, essa diferença no resultado (R\$ 14.457.144,01) seria fruto da soma da glosa motivada (R\$ 9.714.113,49) com a glosa imotivada (R\$ 8.941.052,69) menos a diferença no valor da receita líquida considerada na apuração realizada pela Autoridade Autuante (R\$ 4.198.022,18 = R\$ 193.806.370,19 - R\$ 189.608.348,01).

Indo além, a Autoridade Fiscal, no item 4.4, apontou que a diferença do resultado no Contrato Preliminar – PassThrough seria não de R\$ 14.457.144,01, mas de R\$ 24.171.257,50. Tabela resumindo a explicação da diferença encontrada foi também disponibilizada na planilha “Final-Dados para encerramento Jirau”, na aba “Demonstrativo das Diferenças”:

Período	Resumo das Diferenças na apuração do Ct preliminar			
	Soma da Glosa serv ahi 0811G	Soma resultado apurado pelo contribuinte do Ct preliminar	Soma resultado apurado pela AÇÃO FISCAL Ct preliminar	A tributar originalmente
	a	b	c	d=c-b+a
2009	-	160,31	-	-160,31
2010	5.678.050,04	8.598.996,61	2.700.402,00	-220.544,57
2011	1.559.043,56	36.436.927,03	57.008.063,37	22.130.179,90
2012	2.477.019,89	15.592.622,23	34.987.649,56	21.872.047,23
2013	-	30.017.652,77	11.748.475,26	-18.269.177,52
2014	-	-365.630,65	-	365.630,65
2015	-	1.706.717,88	-	-1.706.717,88
	9.714.113,49	91.987.446,19	106.444.590,19	24.171.257,50

Como exposto pela impugnante, tal diferença aumentou de R\$ 14.457.144,01 para R\$ 24.171.257,50 pela simples soma da glosa de serviços da AHI (R\$ 14.457.144,01+ R\$ 9.714.113,49= R\$ 24.171.257,50).

Da leitura nos autos de todas as intimações feitas pela Autoridade Autuante, fls. 406/648, não constatamos qualquer intimação no sentido de se detalhar ou comprovar os custos declarados pela AHB no projeto 0811G, que remontam o valor de R\$ 101.818.924,00. O foco foi nos eixos e barras importados e no custo de serviços prestados da AHI para a AHB.

Vasculhando os documentos anexados ao processo, encontramos algumas planilhas juntadas às fls. 730/737 onde constam um resumo individualizado dos custos declarados pela impugnante de 2009 a 2012. Não foram encontrados os custos de 2013, 2014 e 2015.

Os valores de despesas mensais relativos aos anos-calendário 2009, 2010 e 2012 são idênticos aos disponibilizados pela Fiscalização na planilha “Final – Dados para Encerramento Jirau”, aba “Demonstrativo das Diferenças”, item “3.2.2 Da Custo do Projeto 0811G (Direto da AHB para a AHI)”. Já a planilha do ano-calendário 2011 tem valores divergentes dos apresentados na planilha. Esses valores foram efetivamente utilizados na apuração feita pela Fiscalização, já que, como demonstrado na planilha “Resumo das Diferenças na apuração do Ct preliminar”, o crédito tributário foi calculado pela diferença entre os novos valores determinados pelo Fisco e os valores utilizados pela AHB.

Para se ter uma idéia, seguem os detalhes dos valores de 2009 e 2010 utilizados pela Fiscalização no item 3.2.2 como custos apurados pelo contribuinte tendo como base as planilhas acima referidas:

MÊS	Data Docum	Conta Contábil	Histórico	Compl	R\$	Total mês
12/2009	18/12/2009	4115112	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	NFS 186/ ,LUMIARTE COM E SER	150,00	300,00
	18/12/2009	4115112	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	NFS 185/ ,LUMIARTE COM E SER	150,00	
	24/8/2010	4115112	COMPL S/ NF 24108 ANDRITZ INEPAR	RECLASS LFM30000162	(192.740,59)	
	24/8/2010	4115112	COMPL S/ NF 24139 ANDRITZ INEPAR	RECLASS LFM30000162	(20.773,30)	
8/2010	24/8/2010	4115112	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL - NFS 24108	RECLASS REF30015007	2.083.682,09	2.100.954,15
	24/8/2010	4115112	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL - NFS 24139	RECLASS REF30015008	224.576,22	
	25/8/2010	4115112	AFROP P/PAGTO DOC 43202 AGK CORRETORA DE CAMB		6.209,73	
	24/9/2010	4116108	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	CTRC 18586/ ,TRANSPORTES PES	2.505,68	
9/2010	24/9/2010	4116108	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	CTRC 18588/ ,TRANSPORTES PES	741,47	941,56
	28/9/2010	4116108	Estorno de Lançamento	NFE 18586/ ,TRANSPORTES PESA	(2.505,68)	
	28/9/2010	4116108	Estorno de Lançamento	NFE 18588/ ,TRANSPORTES PESA	(741,47)	
	29/9/2010	4116108	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	CTRC 18588/ ,TRANSPORTES PES	941,56	
10/2010	25/10/2010	4112127	Apointamento de horas no mês	Engenharia de Reguladores	6.500,00	15.034,26
	26/10/2010	4112127	Apointamento de horas no mês	Engenharia de Reguladores	6.500,00	
	26/10/2010	4125105	AFROP P/PAGTO FAT 90798652 WAGONS LITS TUR Fr		213,00	
	26/10/2010	4125105	AFROP P/PAGTO FAT 90799838 WAGONS LITS TUR Fr		109,00	
11/2010	27/10/2010	4115112	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	NFS 581/ ,COMPETÊNCIA ASSESS	1.712,26	15.566.693,80
	1/11/2010	4114104	PAGO CIDE S/FECHEC CAMBIO INV5 1000051456 AHSM	RATEIO LCM30016405 15/06/10	10.082,56	
	1/11/2010	4114119	AFROP P/PAGTO JVR RPS 063383-RENOV EX-TARIFAR	ACP30036339-10/09/10 OC 104848	3.609,14	
	2/12/2010	4125102	AFROP P/PAGTO FAT 90807678 WAGONS LITS TUR Fr		230,00	
	2/12/2010	4125103	AFROP P/PAGTO FAT 90807679 WAGONS LITS TUR Fr		188,66	
	9/12/2010	4125103	AFROPRIACAO P/PAGTO REL. DESPESAS GERAIS Pro	FLAVIO IVOGI	218,72	
	9/12/2010	4125103	AFROPRIACAO P/PAGTO REL. DESPESAS GERAIS Pro	FLAVIO IVOGI	75,00	
	14/12/2010	4114114	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	NFS 060/ ,ANDRITZ HYDRO INEP	1.405.482,68	
	16/12/2010	4114114	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	NFS 2290/ ,ANDRITZ HYDRO INE	1.652.603,32	
	17/12/2010	4116108	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	NFF 4578/ ,BEUMAZI EQUIPAMEN	1.440.354,08	
	17/12/2010	4116108	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	NFF 4577/ ,BEUMAZI EQUIPAMEN	2.364.322,10	
	30/12/2010	4116108	IMPORTACAO EM TRANSITO INV J1001eb/2010	BARRAS JIRAU-AHGMH	8.695.550,10	

Nos meses acima indicados, a Fiscalização não apurou nenhum custo como incorrido.

Vê-se que os itens em amarelo seriam as glosas motivadas (serviços prestados da AHI para a AHB. Há diferenças em relação a valores e datas de emissão constante

na nota fiscal.) A importação em trânsito seria custo que a impugnante teria considerado como incorrido antes da Fiscalização. As demais glosas seriam custos não considerados pela Fiscalização sem qualquer pedido prévio de esclarecimentos ou comprovação ao contribuinte, ou seja, sem motivação.

Em 2012, os custos que teriam sido apurados pelo contribuinte conforme item 3.2.2 também coincidem, mês a mês, com a tabela anexada. Segue abaixo exemplos desses custos para alguns dos meses:

06/2012	5/6/2012	4116108	ICMS A RECUPERAR S/NF 8565 BRUMAZI	-58.619,56	714.948,20
	5/6/2012	4116108	ICMS A RECUPERAR S/NF 8566 BRUMAZI	-58.619,56	
	21/6/2012	4116108	ICMS A RECUPERAR S/NF 8974 - BRUMAZI	-35.711,26	
	21/6/2012	4116108	ICMS A RECUPERAR S/NF 8975 - BRUMAZI	-35.711,26	
	5/6/2012	4125107	BANCO BANKPAR	1.595,75	
	29/6/2012	4114103	ESTORNO PROVIMPORTAÇÃO 02/12	-21.707,84	
	29/6/2012	4115112	PROVISÃO	445.621,10	
	27/6/2012	4115112	NFS 10070/ , ANDRITZ HYDRO IN	22.166,83	
	27/6/2012	4115112	NFS 10071/ , ANDRITZ HYDRO IN	20.303,80	
	27/6/2012	4115112	NFS 10069/ , ANDRITZ HYDRO IN	223.693,47	
	28/6/2012	4115112	NFS 9428/ , ANDRITZ HYDRO INE	112.537,23	
	28/6/2012	4115112	NFS 9429/ , ANDRITZ HYDRO INE	98.103,96	
	25/6/2012	4114103	MEGATRANZ TRANSPORTES LTDA	1.295,54	
	23/7/2012	4116108	ICMS A RECUPERAR S/NF 9199 BRUMAZI	-35.711,26	
07/2012	26/7/2012	4116108	FIS RECUP COMPL S/NF5026 ANDRITZ REF 30034908	-0,06	3.332.917,34
	26/7/2012	4116108	ESTORNO COFINS S/NF5026 ANDRITZ REF 30034908	0,06	
	3/7/2012	4115112	Provisão NTs INEPAR refjun entregues em Jul	445.621,10	
	3/7/2012	4115112	RECLASSIFICAÇÃO LCM 30019390	-445.621,10	
	1/7/2012	4115112	RECLASSIFICAÇÃO LCM 3001940	-445.621,10	
	11/7/2012	4116108	IMPORTAÇÃO JULHO 2012	-43.376,11	
	24/7/2012	4114103	IMPORTAÇÃO JULHO 2012	4.554,09	
	24/7/2012	4116108	IMPORTAÇÃO JULHO 2012	3.313.747,04	
	24/7/2012	4116108	IMPORTAÇÃO JULHO 2012	66.591,13	
	24/7/2012	4116108	IMPORTAÇÃO JULHO 2012	10.406,27	
	24/7/2012	4116108	IMPORTAÇÃO JULHO 2012	92.806,56	
	24/7/2012	4116108	IMPORTAÇÃO JULHO 2012	214,50	
	24/7/2012	4116108	IMPORTAÇÃO JULHO 2012	142,44	
	25/7/2012	4116108	IMPORTAÇÃO JULHO 2012	93.701,36	
	25/7/2012	4116108	IMPORTAÇÃO JULHO 2012	16.897,70	
	25/7/2012	4116108	IMPORTAÇÃO JULHO 2012	10.270,51	
	25/7/2012	4116108	IMPORTAÇÃO JULHO 2012	8.796,04	
	25/7/2012	4116108	IMPORTAÇÃO JULHO 2012	598,00	
	25/7/2012	4116108	IMPORTAÇÃO JULHO 2012	-125.393,24	
	2/7/2012	4116108	NFS 9419/ , ANDRITZ HYDRO INE	130.891,77	
	2/7/2012	4115112	NFS 9420/ , ANDRITZ HYDRO INE	99.249,60	
	25/7/2012	4116108	CTRC 418/ , TRANSPORTES PESAD	2.863,64	
	25/7/2012	4116108	CTRC 364/ , TRANSPORTES PESAD	2.863,64	
	26/7/2012	4116108	NFF 5026/ , ANDRITZ HYDRO GMB	125.390,76	
	27/7/2012	4116108	CTRC 14416/ , RODUVIARIO IEER	2.534,80	
08/2012	10/8/2012	4114103	Estorno Ref. a Fiança Nr. 100408020003803/JI	-54.029,37	8.952.761,58
	14/8/2012	4116108	RECLASS LCM 30018611	-1.054,50	
	8/8/2012	4125107	BANCO BANKPAR S.A 190000026096	1.005,12	
	7/8/2012	4114103	IMPORTAÇÃO AGOSTO/2012	11.508,36	
	7/8/2012	4116108	IMPORTAÇÃO AGOSTO/2012	8.283.286,70	
	7/8/2012	4116108	IMPORTAÇÃO AGOSTO/2012	116.972,97	
	7/8/2012	4116108	IMPORTAÇÃO AGOSTO/2012	226.716,18	
	7/8/2012	4116108	IMPORTAÇÃO AGOSTO/2012	214,50	
	7/8/2012	4116108	IMPORTAÇÃO AGOSTO/2012	8.618.753,34	
	6/8/2012	4115112	NFS 10241/ , ANDRITZ HYDRO IN	22.845,35	
	6/8/2012	4115112	NFS 10242/ , ANDRITZ HYDRO IN	17.090,45	
	6/8/2012	4115112	NFS 10243/ , ANDRITZ HYDRO IN	180.824,47	
	7/8/2012	4116108	NFF 5091/ , ANDRITZ HYDRO GMB	8.618.753,33	
	3/9/2012	4116108	ICMS A RECUPERAR S/NF 9498 BRUMAZI	-58.619,56	
	19/9/2012	4116108	ICMS A RECUPERAR S/NF 9617 BRUMAZI	-58.619,56	
	18/9/2012	4116104	HEDGEA INCLUIR	2.870.418,00	
09/2012	18/9/2012	4116108	HEDGEA INCLUIR	-366.964,85	2.284.709,66
	18/9/2012	4116108	BARRAS JIRAU	-653.430,59	
	28/9/2012	4114104	ISS IMPORTAÇÃO 09/2012	50,80	
	12/9/2012	4116108	CTRC 911/ , TRANSPORTES PESAD	53.693,18	
	12/9/2012	4116108	CTRC 912/ , TRANSPORTES PESAD	53.693,18	
	12/9/2012	4116108	CTRC 931/ , TRANSPORTES PESAD	8.555,11	
	21/9/2012	4115112	NFF 11181/ , ANDRITZ HYDRO IN	460.932,95	

10/2012	1/10/2012	4114103	ESTORNO PROV. SEGURO IMPORTAÇÃO	SEGUROS S/NF 5017 (EUR1.284.896,10) ANDRITZ HY	-4.554,09	2.289.780,27
	1/10/2012	4114103	ESTORNO PROV. SEGURO IMPORTAÇÃO	SEGUROS S/NF 5026 (EUR1.725) ANDRITZ HYDRO	-142,44	
	5/10/2012	4114125	DOC. 53599 AGK CORRETORA DE CA	RECLASSIFICAÇÃO ACP 30047771	20,00	
	31/10/2012	4116104	TRF CUSTO DE OB11G PARA OB11M	TRANSFERENCIA CUSTO PARA OB11M	-2.845.211,00	
	1/10/2012	4116112	NFS 1253/ , Locar Transportes	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	59.369,60	
	3/10/2012	4116108	NFF 5234/ , JND DE MOLDES EM	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	163.236,40	
	18/10/2012	4116108	NFF 5322/ , JND DE MOLDES EM	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	163.236,40	
	29/10/2012	4116112	NFS 11789/ , ANDRITZ HYDRO IN	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	63.646,27	
	29/10/2012	4116112	NFS 11789/ , ANDRITZ HYDRO IN	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	42.276,13	
	29/10/2012	4116112	NFS 11790/ , ANDRITZ HYDRO IN	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	38.129,67	
	29/10/2012	4116112	NFS 11791/ , ANDRITZ HYDRO IN	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	25.833,56	
	30/10/2012	4116108	CTFE 4111/ , TRANSLocomotiva	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	4.125,00	
	1/10/2012	4114104	SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL	SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL Proj 08080	254,23	
	12/11/2012	4116108	RECLASS LCM30015511-11/07/12	ICMS S/NF 9991 BRUMAZI	58.619,56	
	1/11/2012	4116108	RECLASS LCM30015511-11/07/12	NF 4908 (EUR12.500) ALSTON GRUPO IMPORTAÇÃO	43.876,11	
11/2012	28/11/2012	4116108	NFF 5613/ , JND DE MOLDES EM	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	326.472,81	317.783,11
	27/11/2012	4114101	DESP FRETES E CARRETOS CE10030	REL. N. 68 MESSIAS Proj 0811G	1.540,00	
	27/11/2012	4114106	DESP MANUTENÇÃO CE100800	REL. N. 68 MESSIAS Proj 0811G	1.826,10	
	27/11/2012	4114113	DESP COMBUSTIVEL - CE101200	REL. N. 68 MESSIAS Proj 0811G	1.140,27	
	27/11/2012	4114116	DESP MEDICAS - CE102200	REL. N. 68 MESSIAS Proj 0811G	180,00	
	27/11/2012	4114117	DESP TELEFONIA - CE100900	REL. N. 68 MESSIAS Proj 0811G	25,00	
	27/11/2012	4114130	DESP CORREIO CE100900	REL. N. 68 MESSIAS Proj 0811G	50,05	
	27/11/2012	4114106	DESP MANUTENÇÃO - CE101000	REL. N. 68 MESSIAS Proj 0811G	56,35	
	27/11/2012	4114113	DESP COMBUSTIVEL	REL. N. 68 MESSIAS Proj 0811G	389,12	
	27/11/2012	4114116	DESP AGUA E SANEAMENTO CE100900	REL. N. 68 MESSIAS Proj 0811G	423,43	
	27/11/2012	4114131	DESP ENERGIA CE100900	REL. N. 68 MESSIAS Proj 0811G	423,43	

Podemos observar que os custos abrangem, além de notas fiscais de serviços prestados da AHI para a AHB que glosadas pela Fiscalização, outros serviços da AHI para a AHB que não foram glosados. Também são listadas outras compras não consideradas e algumas operações de hedge.

Para o ano-calendário 2011, os valores não coincidem com planilha anexada aos autos. Veremos alguns dos meses como exemplo:

MÊS	Data Docum	Conta Cx	Histórico	Compl	R\$	Total mês	Valor em 3.2.2
02/2011	15/2/2011	4116108	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	CTEC 20415/ , TRANSPORTES PES	5.353,50	8.105,75	24.035,22
	16/2/2011	4116108	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	NFF 148/ , ELETROCOMERCIO	1.116,50		
	21/2/2011	4116108	Estorno de Lançamento	NFE 20415/ , TRANSPORTES PES	-5.353,50		
	21/2/2011	4116108	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	CTEC 20415/ , TRANSPORTES PES	6.989,25		
	1/3/2011	4116104	DIFERENÇA BAIXA EFD IND. NF 1773/4/5 INV 13467	BAIXA DE ADTO FORN. EXTERIOR	8.585,50		
03/2011	3/3/2011	4116108	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	NFF 779/ , EMALTO INDUSTRIA M	427.968,75	14.932.825,91	14.933.507,43
	14/3/2011	4116108	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	NFF 257/ , METALURGICA VARGIN	60.000,00		
	14/3/2011	4116108	ICMS/PIS/COFINS REC NF 257 METALURG VARGINHA		-10.830,48		
	31/3/2011	4116108	IMPORTAÇÃO EM TRANSITO-EIXOS JIRAU	EIXOS JIRAU	20.654.729,42		
	31/3/2011	4116108	IMPORTAÇÃO EM TRANSITO-BARRAS JIRAU	BARRAS JIRAU	679.093,55		
	31/3/2011	4116108	IMPORTAÇÃO EM TRANSITO-EIXOS JIRAU	EIXOS JIRAU	3.113.175,17		
	31/3/2011	4116108	IMPORTAÇÃO EM TRANSITO-EIXOS JIRAU	EIXOS JIRAU	3.113.175,17		

09/2011	1/9/2011	4116108	ESTORNO LCM30018246 DE 31/08/2011		-2.432.633,88	2.500.449,31	2.282.147,21
	8/9/2011	4116108	ICMS S/NF 6821 BRUMAZI		-35.711,26		
	8/9/2011	4116108	ICMS S/NF 6820 BRUMAZI		-58.619,56		
	22/9/2011	4116108	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	NFF 950/ , PTR Industria e Co	18.427,50		
	28/9/2011	4116108	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	CTEC 23548/ , TRANSPORTES PES	5.403,23		
	28/9/2011	4116108	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	CTEC 23568/ , TRANSPORTES PES	2.681,64		
	7/10/2011	4116104	NF 3361 (EUR1.601.068,25) ANDRITZ GMBH	RECLAS REF. 30028919 IMPORTAÇÃO	3.993.864,75		
	7/10/2011	4116104	LI S/NF 3361 (EUR1.601.068,25) ANDRITZ GMB	RECLAS REF. 30028919 IMPORTAÇÃO	80.590,95		
	7/10/2011	4116104	FRETES/NF 3361 (EUR1.601.068,25) ANDRITZ GMB	RECLAS REF. 30028919 IMPORTAÇÃO	22.450,50		
	7/10/2011	4116104	CUSTO DIVERSOS NF3361 (EUR1.601.068,25) ANDRITZ	RECLAS REF. 30028919 IMPORTAÇÃO	111.528,95		
10/2011	7/10/2011	4116104	TX S/SCOMEX S/NF3361 (EUR1.601.068,25) ANDRITZ	RECLAS REF. 30028919 IMPORTAÇÃO	214,50	5.519.824,51	5.855.476,91
	7/10/2011	4116104	NF 3361 (EUR1.601.068,25) ANDRITZ GMBH	RECLAS REF. 30028919 IMPORTAÇÃO	-4.109.843,07		
	10/10/2011	4116104	Estorno de Lançamento	NFF 3361/ , ANDRITZ HYDRO GMB	4.109.843,05		
	11/10/2011	4116108	NF 3371 (EUR 29.120,00) HANSSLER HYDRAULIK	RECLAS REF. 30028919 IMPORTAÇÃO	72.607,81		
	11/10/2011	4116108	LI S/NF 3371 (EUR 29.120,00) HANSSLER HYDR	RECLAS REF. 30028919 IMPORTAÇÃO	13.210,08		
	11/10/2011	4116108	FRETES/NF 3371 (EUR 29.120,00) HANSSLER HYDR	RECLAS REF. 30028919 IMPORTAÇÃO	591,45		
	11/10/2011	4116108	CUSTO DIVERSOS NF 3371 (EUR 29.120,00) HANSSLER	RECLAS REF. 30028919 IMPORTAÇÃO	6.648,18		
	11/10/2011	4116108	TX S/SCOMEX S/NF 3371 (EUR 29.120,00) HANSSLER	RECLAS REF. 30028919 IMPORTAÇÃO	214,50		
	11/10/2011	4116108	NF 3371 (EUR 29.120,00) HANSSLER HYDRAULIK	RECLAS REF. 30028919 IMPORTAÇÃO	-86.813,95		
	13/10/2011	4116108	Estorno de Lançamento	NFF 3371/ , HANSSLER HYDRAULIK	86.813,95		
	13/10/2011	4116108	Estorno de Lançamento	NFE 3371/ , HANSSLER HYDRAULIK	-86.813,95		
	13/10/2011	4116108	Estorno de Lançamento	NFF 3371/ , HANSSLER HYDRAULIK	86.813,94		
	31/10/2011	4116104	EX FEITO HEDGE IMPORTAÇÃO EIXO - JIRAU	CF NF3361-AH GMBH EUROS1.601.6	1.495.899,75		
	31/10/2011	4116104	NF 3361 (EUR1.601.068,25) AH GMBH-DIFERENÇA CAM	R\$5.715.858,25/R\$3.393.864,75	-277.999,50		
	22/11/2011	4116108	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	NFF 3359/ , JND DE MOLDES EM	5.032,99		
11/2011	25/11/2011	4116108	Estorno de Lançamento	NFE 3359/ , JND DE MOLDES EM	-5.032,99	77.599,10	86.902,93
	28/11/2011	4116108	Estorno de Lançamento	NFF 3666/ , BOERKEY GMBH	1.254,59		
	28/11/2011	4116108	NF 3666 (EUR 418) BOERKEY GMBH	IMPORTAÇÃO DHL	1.014,90		
	28/11/2011	4116108	LI S/NF 3666 (EUR 418) BOERKEY GMBH	IMPORTAÇÃO DHL	602,79		
	28/11/2011	4116108	CUSTO DIVERSOS NF 3666 (EUR 418) BOERKEY GMB	IMPORTAÇÃO DHL	99,86		
	28/11/2011	4116108	NF 3666 (EUR 418) BOERKEY GMBH	IMPORTAÇÃO DHL	-1.254,59		
	29/11/2011	4116108	NOSSA COMPRA CONF. NOTA FISCAL	NFF 7299/ , BRUMAZI EQUIPAMEN	15.015,08		
	29/11/2011	4116108	ICMS A REC S/NF 7301 BRUMAZI		-35.711,26		
	29/11/2011	4116108	ICMS A REC S/NF 7300 BRUMAZI		-58.619,56		

Observa-se que as informações fornecidas pela impugnante não coincidem com as da apuração feita pela Autoridade Autuante pelo menos em um dos anos-calendário. Fica evidente também que a Fiscalização simplesmente ignorou os

custos escriturados pelo contribuinte para fazer sua própria apuração, sem ao menos solicitar à empresa fiscalizada a comprovação dos custos considerados por ela. Não houve simplesmente a troca de apuração de longo prazo para o regime de competência com a glosa dos serviços prestados da AHI para a AHB, que é o que se depreenderia do TV. Como já foi relatado, houve uma completa reapuração sem qualquer pedido prévio de esclarecimentos ou comprovação ao contribuinte, ou seja, sem motivação.

Entendo que a ausência de motivação já é motivo suficiente para levar em conta nessa nova apuração todos os custos desconsiderados pela Fiscalização. No entanto, ainda pairaria dúvidas sobre a correta apuração por parte da Autoridade Autuante, tendo em vista as divergências no ano-calendário 2011 e a ausência de documentos em relação aos anos-calendário 2013, 2014 e 2015.

Ainda que se considere que a falta de motivação não seja impedimento para as glosas, a ausência da escrituração de todos os anos-calendário analisados e da discriminação, mês a mês, dos custos declarados pela impugnante implica em falha na instrução processual e na impossibilidade de qualquer reconstrução do crédito tributário na fase de julgamento. Eis o que preconiza o Decreto 70.235/1972:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Isso porque, ainda que fossem comprovados custos por parte da impugnante, não seria possível saber, considerando os documentos carreados aos autos, se eles fazem parte ou não dos custos declarados por ela.

A impugnante fez as seguintes considerações em sua defesa:

272. Outro equívoco cometido pela D. Fiscalização quando da recomposição do lucro tributável, relativo ao Contrato Preliminar, é que deixou de considerar, sem qualquer razão aparente ou justificativa no TVF, as despesas incorridas pela AHB (e devidamente comprovadas por documentos fiscais), no valor de R\$ 8.941.052,69, incorridas diretamente pela AHB e necessárias para o fornecimento de eixos e barras à AHI.

273. A maior parte do valor que deixou de ser considerado pela D. Fiscalização (aproximadamente R\$ 8 milhões de reais) refere-se a despesas incorridas com a contratação de hedge (doc. 09).

274. A parte remanescente que deixou de ser considerada pela D. Fiscalização refere-se a despesas com combustível, consultoria, fretes e carretos, energia elétrica, correios e malotes, locação de veículo e máquinas, hotel, incorridos pela AHB para fins de supervisão da montagem do equipamento, conforme planilha com extrato do razão (doc. 10). Referidas despesas estão devidamente

comprovadas pela AHB e suportada por documentação fiscal idônea, as quais, sem qualquer justificativa, deixaram de ser computadas na recomposição do lucro tributável. (...)

283. E o que é pior, a D. Fiscalização jamais solicitou à AHB qualquer documentação relativa a essa despesa, o que somente corrobora a ausência de motivação por parte do Fisco ao desconsiderar esses valores na recomposição da base de cálculo para fins de incidência do IRPJ e da CSLL.

284. E, ao que tudo indica, esse equívoco se deve ao fato de a D.Fiscalização ter se pautado apenas no curso da importação quando, na realidade, deveria ter considerado outros custos e despesas incorridos pela AHB no fornecimento dos eixos e barras à AHI, a exemplo dos custos com hedge.

285. Assim, por se tratar de despesa efetivamente incorrida pela AHB, não há dúvidas de que deveria ter sido considerada na recomposição do lucro tributável. Ao não ter sido computado pela D. Fiscalização, há inequívoco erro na quantificação do crédito tributário.

Por meio da Resolução 02-002.110, de 15/05/2017, solicitou-se a Autoridade Autuante:

- **analise os novos documentos apresentados na impugnação relativos às glosas efetuadas, verificando se eles são suficientes para a comprovação dos custos;**
- **esclareça as dúvidas em relação aos cálculos suscitadas pelo contribuinte no que se refere ao Contrato Preliminar;**

Na resposta em diligência, os custos da AHB que teriam sido glosados sem motivação não foram listados. A Fiscalização se ateve a verificar a comprovação apenas para o ano-calendário 2012, em vez de verificar o custo relativo a todo o fornecimento.

Após esse breve resumo da apuração realizada, não é difícil perceber que a Fiscalização incorreu em diversos equívocos. Todos os equívocos no cálculo apontados pela impugnante no que se refere a esses custos se mostram corretos.

No resultado apurado pela Fiscalização, de R\$ 106.444.590,19, não foram considerados os custos dos serviços da AHI para a AHB, ou seja, esses custos não reduziram o resultado apurado pela Fiscalização. Desse modo, somar esse valor ao resultado da Fiscalização significa desconsiderar esse valor duas vezes. Portanto, mostra-se correta a reclamação da impugnante do que tange a glosa em duplicidade. A diferença no resultado, considerando apenas uma vez a glosa dos serviços da AHI para a AHB, seria de R\$ 14.457.144,01, e não de R\$ 24.171.257,50.

Em resposta à diligência, no item 1.1.2, a Fiscalização afirma que a glosa relativa à prestação de serviços de engenharia pela AHI à AHB, no montante de R\$ 9.714.113,49 não deve subsistir: Considerando que os serviços de engenharia foram prestados sob o escopo dos serviços listados no Contrato Preliminar, que

foram prestados por profissionais habilitados à prestação dos mesmos, que os serviços de engenharia de projeto são inerentes à atividade econômica da fornecedora, que houve compatibilidade entre as datas de sujeição de aprovação dos serviços prestados e a emissão dos documentos fiscais, que os valores componentes dos valores dos serviços de engenharia de projeto têm como origem horas dedicadas de profissionais habilitados e em despesas afins, há que se reconhecer como dedutíveis os custos incorridos pela AHB decorrente da terceirização do fornecimentos de eixos e barras no escopo do Contrato Preliminar.

A reapuração das receitas do projeto 0811G pela Fiscalização no que ela denominou “custo das mercadorias vendidas” nos faz acreditar, em um primeiro momento, que todas as receitas e custos envolvidos nesse projeto se referem apenas a mercadorias revendidas. No entanto, como já informamos, há receitas de serviços prestados da AHB para a AHI (Notas Fiscais de Serviço 159, 367, 973 e 974 relativas a serviços de gerenciamento que totalizam R\$ 19.128.120,05, fls. 5.910/5.913) dentro da receita bruta considerada, de R\$ 266.402.851,81.

No entanto, no custo, apenas as notas fiscais relativas a revenda de mercadorias nacionais e importadas foram levadas em conta. Os serviços prestados da AHI para a AHB no subprojeto 0811G deveriam fazer parte desse custo e não foram considerados, bem como outros custos não relacionados a aquisição de materiais.

Fiscalização – Apuração Projeto 0811G	Receitas de serviços da AHB para a AHI	Receitas de revenda de materiais importados	Receitas de revenda de materiais nacionais	Total
Receita Bruta	19.128.120,05	235.907.654,97	11.367.076,79	266.402.851,81
Receita Líquida	17.358.768,95	183.924.154,62	8.325.424,44	189.608.348,01

Fiscalização – Apuração Projeto 0811G	Custo de serviços da AHI para a AHB	Custo dos materiais importados	Outras despesas na importação	Custo dos materiais nacionais	Total
Custo (líquido de ICMS e IPI)	-	68.745.707,48	7.401.447,53	7.016.602,83	83.163.757,82

Se a própria Fiscalização, que efetuou a apuração e lançou o crédito tributário que achou devido, considerou os custos dos serviços prestados da AHI para a AHB relacionados ao projeto 0811G dedutíveis e comprovados, meu voto vai no mesmo sentido.

Apesar de a Fiscalização afirmar que apenas R\$ 2.477.019,89, relativo ao ano-calendário 2012, afetaram o valor efetivamente lançado, constatamos que toda a reapuração feita pela Fiscalização é afetada, ante os ajustes de postergação e antecipação realizados pela Autoridade Autuante para chegar ao crédito tributário lançado. Assim, todo o valor dos serviços prestados da AHI para a AHB, no montante de R\$ 9.714.113,49, deve ser considerado como custo na apuração do resultado do Pass Through.

Já as glosas não motivadas, que totalizam R\$ 8.941.052,69, não merecem prosperar, pois são nulas, por cerceamento do direito de defesa. Teoricamente se referem a operações de hedge e outras despesas (combustível, consultoria, fretes e carretos, energia elétrica, correios e malotes, locação de veículo e máquinas,

hotel: R\$ 819.630,78 de 2010 a 2012) não consideradas pela Autoridade Autuante. Ainda assim, em resposta à diligência, a Fiscalização reconheceu a dedutibilidade dessas despesas, mas apenas para o ano-calendário 2012, com dedução de apenas R\$ 4.821.885,34 no que se refere aos hedges e R\$ 472.540,28 no que tange as outras despesas, sendo o valor restante relativo aos demais anos-calendário. Assim, quer por serem dedutíveis, quer por não estarem motivadas, entendo que as glosas no montante de R\$ 8.941.052,69 devem ser canceladas.

Destarte, as glosas efetuadas (serviços prestados da AHI para a AHB) devem ser canceladas, as despesas desconsideradas de forma imotivada devem ser levadas em conta na apuração e a receita líquida considerada pela Autoridade Autuante (R\$ 189.608.348,01), menor do que a receita líquida considerada pela AHB em sua apuração de tributos (R\$ 193.806.370,19), deve ser mantida. Assim, considerando as informações consolidadas de receitas e despesas de 2009 a 2015, o resultado apurado pela Fiscalização seria inferior ao apurado pela empresa autuada em R\$ 4.198.022,18.

Necessário alertar também que na planilha “Final – Cálculos de Postergação”, a Fiscalização parece não considerar as diferenças pagas a maior ou a menor pela impugnante em 2014 e 2015. Desse modo, verifica-se também a existência de falhas no que se refere aos ajustes relativos a antecipações e postergações. A Fiscalização chega a afirmar que encerrou parcialmente a ação fiscal no TV, mas não compreendo como um cálculo que envolve um fornecimento completo e o cálculo de antecipações e postergações pode se abranger apenas parte dos anos-calendário do fornecimento:

Encerramos PARCIALMENTE, nesta data, a ação fiscal junto ao sujeito passivo acima identificado, com lançamento de ofício, por meio de auto de infração, de crédito tributário de IRPJ e reflexos (CSLL) dos períodos de apuração relativos aos anos-calendários de 2010, 2011 e 2012, os quais se encontram demonstrados em “Demonstrativo de Apuração” anexos aos respectivos Autos de Infração.

Considerando a sucessão de erros na apuração realizada pela Fiscalização (divergências nas informações relativas ao ano-calendário 2011, reapuração não motivada no TV, glosas não motivadas, ausência de documentos nos autos, imprecisão no cálculo de antecipações e postergações) que resultou não em simples erros na determinação dos tributos devidos, mas sim em uma completa imprecisão no cálculo desse montante ao meu ver não passível de correção na fase de julgamento, voto pela nulidade de todo o lançamento relativo ao contrato preliminar Passthrough.

Pela análise minuciosa do voto vencido acima, extrai-se que trabalho fiscal deixou de fundamentar o seu raciocínio em praticamente toda a sua extensão, misturando critérios e se apegando a números falhos, o que acarretou inegável vício material, bem como total insegurança quanto à quantificação da matéria tributável, violando o art. 142 do CTN.

Em sede de diligência, extrai-se que a própria Autoridade Fiscal modificou os números por ela inicialmente apurados. Já no julgamento de primeira instância, o voto vencedor do acórdão recorrido surge com novos valores, diferentes daqueles indicados pela D. Fiscalização no TVF e na diligência. E em nenhum desses reexames, os ajustes de cálculo são “meros recortes”, sendo que eles alteram a estrutura da autuação.

Tanto a autoridade fiscal, em sede de diligência, como o voto que restou vencedor na DRJ, numa tentativa de salvar os autos de infração, buscam alterar os critérios jurídicos do lançamento em diversos itens das acusações fiscais, desrespeitando a vedação presente no art. 146 do CTN.

Por todo o exposto, entendo que os elementos apresentados são suficientes para demonstrar a precariedade do auto de infração, com a presença de vícios materiais insanáveis, razão pela qual voto pela total improcedência do lançamento.

Recurso de Ofício

O presente Recurso de Ofício cumpre os requisitos de admissibilidade previstos na Portaria MF nº 2/2023, bem como o limite de alçada atualmente vigente, como demanda a Súmula nº 103, CARF. Razão pela qual, dele conheço integralmente.

Quanto ao presente recurso, como o entendimento deste relator foi pela total procedência do recurso voluntário, com o cancelamento do auto de infração, tem-se que a matéria objeto de recurso de ofício encontra-se prejudicada, haja vista que já abarcada pela exoneração integral da exigência.

Portanto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido:

- i. Conhecer do Recurso Voluntário da contribuinte para reconhecer a nulidade do auto de infração, por vício material, dando-lhe integral provimento;
- ii. Conhecer do Recurso de Ofício, e negar-lhe provimento.

É como voto.⁴

Assinado Digitalmente⁵

Fernando Beltcher da Silva

⁴ Encerrada a reprodução do voto do Relator original, o Conselheiro André Severo Chaves.

⁵ A assinatura digital imputada ao Redator *ad hoc* decorre de mera formalidade processual, não refletindo, necessariamente, na adesão deste à compreensão do Relator.

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque.

Em que pese o bem fundamentado voto do Conselheiro Relator, com o qual concordo, entendo ser oportuno registrar Declaração de Voto para complementar as razões que me convenceram da nulidade material dos lançamentos, conforme arrazoadado que passo a expor.

Nota-se que o Relator adotou os fundamentos do voto vencido da DRJ, que, por maioria, deu parcial provimento à impugnação e manteve a maior parte das autuações. Antes mesmo da decisão da DRJ, aquele colegiado já havia encontrado inconsistências no trabalho de auditoria fiscal realizado, conforme se vê da Resolução de fls. 9397/9399, em que ficaram consignadas as seguintes dúvidas (nas palavras daquele Relator):

Quanto à nova apuração relativa ao Contrato Preliminar, a Fiscalização justificou a modificação da apuração do resultado de “contrato a longo prazo” para “custo das mercadorias vendidas”, mas não explicou o porquê das diferenças apontadas pela impugnante na planilha “Dados Encerramento Jirau”. Qual seria o motivo da redução da receita líquida no somatório de todo o contrato? Quais as glosas teriam motivado a redução dos custos de R\$ 101.818.924,00 para R\$ 83.163.757,82? O montante de R\$ 9.714.113,49, relativo a glosas de serviços prestados pela AHI estaria incluído nessas glosas? Por que a glosa de R\$ 9.714.113,49 foi somada à diferença entre os resultados apurados pela ação fiscal e pela empresa impugnante?

Já no que diz respeito a consideração dos saldos de períodos anteriores de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, houve algum motivo para não aproveitá-los no presente lançamento?

Após uma quantidade enorme de providências e juntada de documentos, a administração tributária produziu Relatório Diligência Fiscal em partes 1 e 2 (fls. 10214/10241 e 102442/10260, respectivamente), onde foram contempladas as inconsistências do lançamento. Diante desse cenário, o então Relator da DRJ, ao prolatar seu voto, concluiu ter havido uma **“sucessão de erros na apuração realizada pela Fiscalização (divergências nas informações relativas ao ano-calendário 2011, reapuração não motivada no TV, glosas não motivadas, ausência de documentos nos autos, imprecisão no cálculo de antecipações e postergações) que resultou não em simples erros na determinação dos tributos devidos, mas sim em uma completa imprecisão no cálculo desse montante ao meu ver não passível de correção na fase de julgamento”**.

Citem-se, ainda, as seguintes inconsistências numéricas que afetaram a apuração original do lançamento, consignadas no voto do relator da DRJ, dentre outras (grifou-se):

Apesar de a Fiscalização afirmar que apenas R\$ 2.477.019,89, relativo ao ano-calendário 2012, afetaram o valor efetivamente lançado, **constatamos que toda a reapuração feita pela Fiscalização é afetada, ante os ajustes de postergação e antecipação realizados pela Autoridade Autuante para chegar ao crédito tributário lançado**. Assim, todo o valor dos serviços prestados da AHI para a AHB, no montante de R\$ 9.714.113,49, deve ser considerado como custo na apuração do resultado do Pass Through.

Já as glosas não motivadas, que totalizam R\$ 8.941.052,69, não merecem prosperar, pois são nulas, por cerceamento do direito de defesa. Teoricamente se referem a operações de hedge e outras despesas (combustível, consultoria, fretes e carretos, energia elétrica, correios e malotes, locação de veículo e máquinas, hotel: R\$ 819.630,78 de 2010 a 2012) não consideradas pela Autoridade Autuante. Ainda assim, em resposta à diligência, a Fiscalização reconheceu a dedutibilidade dessas despesas, mas apenas para o ano-calendário 2012, com dedução de apenas R\$ 4.821.885,34 no que se refere aos hedges e R\$ 472.540,28 no que tange as outras despesas, sendo o valor restante relativo aos demais anos-calendário. Assim, quer por serem dedutíveis, quer por não estarem motivadas, entendo que as glosas no montante de R\$ 8.941.052,69 devem ser canceladas.

Destarte, as glosas efetuadas (serviços prestados da AHI para a AHB) devem ser canceladas, as despesas desconsideradas de forma imotivada devem ser levadas em conta na apuração e a receita líquida considerada pela Autoridade Autuante (R\$ 189.608.348,01), menor do que a receita líquida considerada pela AHB em sua apuração de tributos (R\$ 193.806.370,19), deve ser mantida. Assim, considerando as informações consolidadas de receitas e despesas de 2009 a 2015, o resultado apurado pela Fiscalização seria inferior ao apurado pela empresa autuada em R\$ 4.198.022,18.

Necessário alertar também que na planilha “Final – Cálculos de Postergação”, a Fiscalização parece não considerar as diferenças pagas a maior ou a menor pela impugnante em 2014 e 2015. Desse modo, verifica-se também a existência de falhas no que se refere aos ajustes relativos a antecipações e postergações. A Fiscalização chega a afirmar que encerrou parcialmente a ação fiscal no TV, mas não compreendo como um cálculo que envolve um fornecimento completo e o cálculo de antecipações e postergações pode se abranger apenas parte dos anos-calendário do fornecimento:

Encerramos PARCIALMENTE, nesta data, a ação fiscal junto ao sujeito passivo acima identificado, com lançamento de ofício, por meio de auto de infração, de crédito tributário de IRPJ e reflexos (CSLL) dos períodos de apuração relativos aos anos-calendários de 2010, 2011 e 2012, os quais se encontram demonstrados em “Demonstrativo de Apuração” anexos aos respectivos Autos de Infração.

Verifica-se que o resultado da diligência revelou evidente equívoco na metodologia utilizada na lavratura dos autos de infração. Os inúmeros equívocos não eram passíveis de reconstrução, pois representariam inovação nos critérios de lançamento, que é vedada pelo art. 146 do CTN, que assim dispõe:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Não bastasse tudo que ficou **evidenciado no voto vencido** quanto à nulidade apontada, **vê-se do voto vencedor da DRJ uma nítida tentativa de salvar o lançamento**. A ilustre Relatora Designada efetivamente refez grande parte da auditoria fiscal, com inegável capacidade técnica, porém, sem atentar à impossibilidade de promover modificação nos critérios jurídicos do lançamento.

Em diversas partes do voto vencedor, tal conduta fica evidenciada, como se vê dos trechos abaixo indicados (com grifos):

V.2.4 – Dos custos de serviços prestados pela AHI glosados pela Autoridade Fiscal – execução direta

...

Destarte, consideram-se comprovadas despesas com prestação de serviço pela AHI, no montante de **R\$ 2.554.033,27**, relativas ao **AC 2012**, cujos valores **mensais** das referidas notas estão a seguir discriminados:

Dessa forma, **os custos do contrato fornecedor Jirau (execução direta) devem ser acrescidos do valor de R\$ 2.554.033,27, no AC 2012.**

V.2.6 – Da apuração do resultado pelo Longo Prazo. Do percentual a ser aplicado sobre o preço total na apuração da receita a ser tributada

...

Conforme visto nos itens anteriores, **os erros identificados podem ser perfeitamente ajustados aritmeticamente**, sem que isso afete a norma aplicada. Para tanto, deve-se adicionar aos custos apurados os valores antes mencionados.

Ademais, dado que o resultado relativo ao Contrato Fornecedor Jirau foi apurado pela sistemática de longo prazo de que trata a IN SRF nº 21/79, **devem-se reapurar os percentuais do custo orçado incorrido para cada período de apuração (Custos incorridos acumulados até o período-base/Custo total orçado ou estimado, reajustado) a serem aplicados ao preço global do projeto**, conforme dispõe o item 9 da referida IN. Neste contexto, ressalta-se que, em que pese o AC 2009 não ter sido objeto de lançamento e ter-se reconhecida a

decadência do direito de constituir o IRPJ/CSLL relativos ao AC 2010, serão reapurados os resultados também nesses períodos, considerando-se os custos originalmente identificados (sem as glosas), posto que os percentuais do custo orçado já incorrido são progressivos ao longo da execução do projeto.

A reapuração será realizada entre o período de 2009 a 2012, posto que este foi o último período relativo ao qual foi constituído o crédito tributário, prescindindo-se de reapuração do resultado nos AC 2013 a 2015, até mesmo porque não foram lançados e por isso não compõem a lide.

Os dados da reapuração foram extraídos da planilha “Final-Abertura do Resultado Jirau”, aba “Construção resultado CFJ p prof”, com os ajustes antes mencionados e anexados nos autos no link de fls. 10.326. Alguns esclarecimentos merecem ser feitos:

1 – Foi mantido o **Custo Orçado do CFJ**, utilizado pela Autoridade Fiscal, (**coluna d**), equivalente ao somatório do custo orçado/estimado da parte subcontratada¹⁵ (coluna b) e da execução direta (coluna c);

2 – No **custo incorrido** da parte subcontratada¹⁶ (coluna e’), foi somado o valor de **R\$ 135.163,66 (coluna g)** ao valor originalmente apurado pela Autoridade Fiscal, de **R\$ 18.777.627,20**, em **agosto de 2012**, aumentando-o para **R\$ 18.912.790,86**.

Apesar de declarada a decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao AC 2010, foram considerados como incorridos os valores de R\$ 1.943.166,23 (junho/2010) e R\$ 2.736.084,66 (dez/2010), reclamados pela impugnante e, em tese, relativos a adiantamento a fornecedores pela AHB, bem como o valor de R\$ 121.502,4 (fev/2010) em tese relativo à receitas auferidas na venda de eixos e barras, **apenas para efeito de cálculo do percentual do custo orçado já incorrido**¹⁷. É que, se tais valores fossem desconsiderados do cálculo, implicaria, no AC 2010, um percentual de custo orçado diferente do que alega já ter sido incorrido, repercutindo nos demais períodos de apuração, já que o referido percentual é acumulado.

3 – No **custo incorrido** da parte direta, foi somado o valor de **R\$ 2.554.033,27**, **conforme detalhado na coluna g’, somente em relação ao AC 2012 objeto do lançamento**, ao valor originalmente apurado pela Autoridade Fiscal;

4 - Com isso, o custo total incorrido no período foi totalizado na coluna J e, a partir dele, calculou-se o custo incorrido acumulado (coluna K) e, finalmente, o “% custo incorrido/custo orçado” (coluna I). As fórmulas incluídas nas colunas são auto-explicativas.

5 – Na coluna m, calculou-se a receita proporcional acumulada em cada período, por meio da aplicação do percentual determinado ao preço total do Cont. Fornec. Jirau.

A partir daí as fórmulas incluídas nas demais colunas são auto-explicativas. Ao final, apuraram-se as bases de cálculo mensais e anuais mantidas no julgamento, colunas y e z, respectivamente.

Ainda, na última coluna (z'), foi calculada a Base de Cálculo da multa isolada, a partir da Receita Bruta omitida, somente nos meses em que a opção pelo cálculo da estimativa, na DIPJ, foi pela receita bruta.

Ressalta-se que nos períodos em que o resultado apurado no julgamento foi superior ao resultado apurado pela Fiscalização, o resultado foi limitado ao valor apurado por esta, posto que não é possível inovar o lançamento, em sede de julgamento, com o agravamento da exigência.

Destarte, **a reapuração do resultado a partir dos novos percentuais do custo orçado já incorrido, calculado a partir dos ajustes nas glosas que acarretou a majoração dos custos incorridos** apurados pela Autoridade Fiscal, não afastou a aplicação da norma (IN SRF nº 21/79). Ademais, não implicou agravamento da exigência inicial, posto que em nenhum período o resultado apurado no julgamento foi superior ao apurado pela Autoridade Fiscal.

...

V.3.3 – Da glosa de despesas de serviços prestados pela AHI

A Autoridade Fiscal responsável por cumprir a diligência reconheceu como “dedutíveis os custos incorridos pela AHB decorrente da terceirização do fornecimento de eixos e barras no escopo do Contrato Preliminar.” A motivação decorreu da constatação de que os serviços de engenharia foram prestados sob o escopo dos serviços listados no Contrato Preliminar, de que foram prestados por profissionais habilitados, de que os serviços de engenharia de projeto são inerentes à atividade econômica da fornecedora, de que houve compatibilidade entre as datas de sujeição de aprovação dos serviços prestados e a emissão dos documentos fiscais e de que os valores componentes dos serviços de engenharia de projeto têm como origem horas dedicadas de profissionais habilitados e em despesas afins.

Não obstante, aplicando-se o princípio do livre convencimento motivado, conforme exposto no item “V.1 – Do relatório de diligência e a não vinculação de sua conclusão aos julgadores”, entende-se que **não cabe a dedução de despesas de serviços prestados pela AHI no âmbito do Pass Through, posto que tal objeto consiste unicamente na revenda de mercadorias.**

A referida Autoridade Fiscal, para chegar a sua conclusão, pontuara que, no Contrato Preliminar, estariam discriminados os **objetos incluídos no preço total e os que seriam pagos adicionalmente conforme execução.** No segundo grupo constariam, entre outros:

- Projeto/Engenharia: tradução para o português, adaptação de materiais e a normas nacionais, coordenação de trabalhos de engenharia, suportar o projetista dos equipamentos com informações de subfornecedores, entre outros;
- Preparação do Plano Básico de Qualidade, desenhos de fabricação, lista de materiais, memórias de cálculo e instruções de montagem;
- Transporte dos equipamentos da fábrica de Araraquara ou de subcontratado, até a obra de Jirau;
- Supervisão de montagem e de comissionamento;
- Teste de campo, incluindo equipamentos e instrumentação necessária;
- Engenheiro residente na obra.

No entanto, **incorreu em erro a Autoridade Fiscal responsável pela diligência.** É que o denominado Contrato Preliminar (fls. 8154 a 8163), tem como objeto a subcontratação de parte do escopo acordado entre a ES e a impugnante (consórcio).

...

V.3.6 – Da consolidação dos ajustes na base de cálculo da infração relativa ao Contrato Preliminar/Pass Through

Conforme visto nos itens anteriores, os erros identificados podem ser perfeitamente ajustados aritmeticamente, sem que isso afete a norma aplicada. Para tanto, basta excluir a glosa em duplicidade, bem como adicionar ao custo apurado as despesas incorridas pela AHB no fornecimento de eixos e barras (hedge e outras rubricas), que sequer foram avaliadas no mérito, reapurando-se o resultado fiscal do AC 2012.

...

Conforme se verifica, na coluna identificada por “a”, estão demonstrados, por período de apuração, os valores das despesas com prestação de serviço da AHI glosados.

Por outro lado, na coluna “c”, estão totalizados os resultados apurados pela Ação Fiscal relativos ao Contrato Preliminar, que correspondem ao somatório das receitas líquidas apuradas na Ação Fiscal menos os respectivos custos apurados do projeto. Neste, foram consideradas somente as notas fiscais de entrada relativas aos eixos e barras. **Não foram consideradas aquelas despesas com prestação de serviço pela AHI e tampouco as despesas com o alegado hedge e outras rubricas. Portanto, para retificação da base de cálculo apurada na Ação Fiscal, basta desconsiderar a coluna “a”, posto que já glosadas do custo, e ainda deduzir as despesas com o alegado hedge e outras rubricas, que foram desconsideradas sem motivação pela Autoridade Fiscal.**

Para confirmar a base de cálculo devida no julgamento, há que se considerar a apuração relativa aos demais anos-calendário, posto que a Autoridade Fiscal fez

essa análise para avaliar os efeitos decorrentes da inobservância do regime de competência na apropriação dos custos/despesas e receitas.

Nesse contexto, primeiramente é preciso ressaltar que a planilha utilizada pela Autoridade Fiscal ("Final - Cálculos de Postergação"), calculou os valores antecipados e postergados, porém considerando-se todo o valor declarado pelo Impugnante, ou seja, não só o relativo ao Pass Through. Neste aspecto, **será utilizada outra metodologia de comparação, utilizando-se apenas as bases de cálculo, já que se considera mais apropriado isolar as variáveis e evitar distorções decorrente de outros fatores. Ressalte-se, de antemão, que não se está alterando o critério jurídico do lançamento, até mesmo porque a base de cálculo lançada decorre de outra apuração, já demonstrada, mas sim adotando-se critério que permita a visualização dos efeitos da antecipação/postergação somente na infração 02 a ser ajustada, conforme a seguir:**

Evidencia-se o claro esforço de salvar o lançamento. Aliás, no último trecho destacado acima, o voto vencedor anota que "**será utilizada outra metodologia de comparação**", sendo essa apenas uma amostragem do quanto o lançamento é equivocado, ante a nítida nulidade material, por erro de metodologia no cômputo da base tributável.

Não apenas o voto vencido revelou a imprestabilidade do lançamento. Os inúmeros ajustes nos critérios jurídicos adotados pela maioria da DRJ para requalificar o trabalho de auditoria fiscal demonstra a necessidade de desconstituir o auto de infração.

NATUREZA MATERIAL DA NULIDADE EM QUESTÃO: IMPOSSIBILIDADE DE SALVAR O LANÇAMENTO MALFEITO

O lançamento tributário é um ato administrativo vinculado, parametrizado em requisitos legais, que exigem a desconstituição do ato equivocadamente realizado. O dever de controle da legalidade do ato administrativo impõe ao Fisco e aos órgãos julgadores a revisão de lançamentos que não preencham os requisitos de constituição regular do crédito tributário.

Outrossim, ao realizar ato administrativo, inclusive o lançamento de tributo, a autoridade não apenas aplica a lei, mas cumpre a "*função de concretizar e de estabilizar as relações jurídicas entre o Estado e o cidadão particular*", conforme leciona Hartmut Maurer⁶, pois deles nascem pretensões jurídicas presumivelmente válidas que exigem o atendimento da legalidade, eficiência e expectativa de confiança decorrentes do Estado de Direito.

Por isso mesmo, o lançamento assume um caráter definitivo, conforme previsão do art. 145 do CTN, porquanto vinculado e parametrizado pelas exigências legais, mas nunca irrevogável. Havendo a comprovação de que a autoridade administrativa cometeu erro de fato ao lançar o crédito tributário, é dever dela mesma desconstituir o respectivo ato administrativo que

⁶ MAURER, Hartmut: CONTRIBUTOS PARA O DIREITO DO ESTADO. HECK, Luís Afonso (Tradução). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 108. Cf. MELIS, Giuseppe. L'Interpretazione nel diritto tributario. Padova: CEDAM, 2003. p. 514. GARCÍA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 77.

se baseou em premissa fática equivocada e fora constatado posteriormente pelo agente do Estado. Não o fazendo, cabe às instâncias de julgamento corrigirem a rota equivocada.

Destaque-se – e aqui é sempre importante destacar – que não se admite Revisão de Lançamento por erro de direito, assim entendido aquele que pretenda alterar o lançamento por modificação de critério jurídico que motivou a realização do ato administrativo. É dizer: a revisibilidade de lançamento é oponível unicamente diante do cotejo de circunstâncias materiais, jamais alteração de critérios interpretativos, não sendo lícito que a autoridade lançadora tenha determinado entendimento sobre eventual controvérsia jurídica e, após o lançamento, pretenda alterá-lo para modificar sua interpretação.

Aliás, o próprio CTN disciplina que *“a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”* (art. 146).

Registre-se, por fim, que a Lei nº 9.784/99, ao regular o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, expressamente determina o dever revisão de processos administrativos que resultem em sanções, *“quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada”* (art. 65), aplicando-se também nos casos de inadequação de lançamentos por ausência de materialidade do fato gerador ou de apuração inadequada de base de cálculo, não sendo lícito, a meu juízo, que de tal revisão resulte agravamento do lançamento originário, mercê da expressa vedação do parágrafo único do citado artigo.

Não se valida ato administrativo eivado da pecha de nulidade que decorra de erro de metodologia do levantamento fiscal, por expressa violação à regularidade do lançamento prevista no art. 142 do Código Tributário Nacional, além de representar inadequação procedimental que fulmina o dever de correta constituição do crédito tributário.

Não é dado ao julgador corrigir lançamento tributário malfeito, inadmitindo-se validar auto de infração claramente maculado pela pecha de vício material que decorra de inadequada composição da base de cálculo ou qualquer outro elemento essencial do lançamento.

Vê-se dos autos elementos de fato que evidenciam os equívocos perpetrados pela administração tributária ao pretender lançar crédito tributário pautado em erro insanável.

Mais vale desconstituir lançamentos tributários malconduzidos a admitir o descumprimento da lei!

Outrossim, registre-se que o erro na apuração macula integralmente o lançamento do crédito tributário em seu aspecto elementar, verdadeiramente substancial, tratando-se de vício insanável do qual resulta nulidade material do auto de infração. Não se está diante de erro

procedimental de natureza sanável, do qual hipoteticamente não resultaria qualquer espécie de cerceamento ou vilipêndio à defesa. Não é o que se vê do caso em análise.

Se, por um lado, é verdade que não há nulidade sem prejuízo (*“pas de nullité sans grief”*), por outro, só não há prejuízo quando se pretende convalidar erros instrumentais simples, desde que seja dado ao contribuinte exercer sua defesa plenamente e condicionado ao fato de que o equívoco procedimental não gere embaraço ao devido processo legal. Com efeito, os instrumentos procedimentais não são um fim em si mesmos, por isso se admite que equívocos formais sejam corrigidos se a matéria que subjaz à forma seja alcançada.

Não obstante, o erro de lançamento oriundo de inadequação da metodologia de apuração não representa equívoco procedimental, mas consubstancia verdadeira ilegalidade na constituição do crédito tributário, maculando toda a autuação, viciando a relação jurídica que dela resulte e desconstruindo os parâmetros da lei que a elevam ao mesmo patamar de relevância dos demais elementos essenciais à sua formação.

Não se negocia com a ilegalidade. Não se convalida erro materialmente insanável. Não se extraem efeitos jurídicos válidos de ato administrativo nulo.

Registre-se que não se defende aqui a aplicação de formalismo exagerado no âmbito do processo administrativo tributário, pois esta Relatoria tem o firme entendimento de que o julgador deve admitir a construção de solução jurídica que permita alcançar a verdade material, mediante critérios e instrumentos de moderação, seja para impedir a desconstituição desnecessária de créditos tributários cuja validade seja atestável, seja para garantir o livre exercício do direito de defesa.

O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, e, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, evita *“que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é, ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte, ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial”* (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322/323).

Por outro lado, a busca da verdade material, além de ser direito do contribuinte, representa uma exigência procedimental, a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores no âmbito do processo administrativo tributário, a ela condicionada a regularidade da constituição do crédito tributário e os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias dele decorrentes.

Mas nada disso autoriza convalidar ato administrativo materialmente nulo, oriundo de inadequada metodologia do levantamento fiscal.

Leandro Paulsen tem razão ao afirmar que *“não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa*

assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo”⁷.

Penso que o erro apontado macula diretamente um dos elementos obrigatórios de constituição de crédito tributário a que alude o art. 142 do CTN.

A imprestabilidade de atos administrativos de matriz tributária decorre da ausência de comprovação fenomênica dos elementos essenciais da hipótese normativa, de inadequada indicação da matéria tributável que subjaz à respectiva pretensão fazendária, do incorreto cômputo do quanto devido, e/ou da errônea atribuição de sujeição obrigacional passiva e ativa dos titulares de direitos e obrigações. Quaisquer dessas pechas destrói o lançamento e o torna inservível aos fins a que se destina, por ausência de legalidade que justifique validá-lo.

É dever do julgador administrativo tributário, ao exercer a função jurisdicional⁸ que lhe compete, desconstituir o lançamento que seja praticado com inadequação da apuração dos elementos essenciais à constituição do crédito tributário, representados nos respectivos *critérios material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal* da norma jurídica tributária, sem os quais se deve reconhecer a nulidade material ou improcedência dos autos de infração que desatendam a previsão legal.

Com efeito, seja no antecedente da norma (previsão hipotética de materialidade, espacialidade e temporalidade), seja no consequente de sua aplicação (sujeição passiva, sujeição ativa e quantificação), tem-se como condição à regularidade do lançamento a correta indicação de todos esses elementos, uma vez que, *“na identificação do fato jurídico, a tipicidade compreende, pois, todos os elementos do conceito da hipótese: materialidade, temporalidade e espacialidade, bem como do conceito do consequente, isolados mediante criteriosa seleção das propriedades necessárias e suficientes à sua qualificação”⁹.*

A falta de balizas objetivas na indicação de critério econômico que atribua ao contribuinte o descumprimento de obrigação tributária torna insuficiente a determinação da matéria tributável, tornando insubsistente o lançamento. Mais ainda, tratando-se de questões que

⁷ PAULSEN, Leandro. CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO À LUZ DA DOUTRINA E DA JURISPRUDÊNCIA. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

⁸ Conforme notável obra da Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, objeto de sua tese de doutoramento junto à Universidade de São Paulo, ao lecionar que: "reconhece-se que os julgadores administrativos tributários exercem função jurisdicional, tendo competência para dizer o direito aplicável ao caso concreto, com a interpretação estatal dos textos normativos diante de uma lide. Portanto, os julgadores administrativos podem resolver litígios instaurados a partir de um ato administrativo tributário" (DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. EFEITOS DAS DECISÕES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. Belo Horizonte: Forum, 2021, p. 43).

⁹ TÔRRES, Heleno. DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PRIVADO: AUTONOMIA PRIVADA, SIMULAÇÃO E ELUSÃO TRIBUTÁRIA. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 66

impliquem na prática, em tese, de crime contra a ordem tributária, a atribuição de artificialidade de operações comerciais não pode ser presumida por critérios genéricos do agente da administração tributária que não aponte em que medida o preço torna-se sobrepreço ou subpreço entre negócios realizados.

Tais elementos compõe o cerne da comprovação da relação jurídica tributária, ou seja, são requisitos materiais essenciais à constituição do crédito tributário, devendo ser eficientemente configurados e demonstrados durante o ato do lançamento, sob pena do mesmo ser viciado. O erro perpetrado pela autoridade administrativa não é passível de correção em momento posterior, pois é a partir do conhecimento pelo contribuinte das razões de fato e de direito que ensejam a lavratura do auto de infração que ele poderá realizar sua ampla defesa e contraditar, de forma argumentativa e documental, a insurgência contra a autuação.

É dizer: o lançamento não é passível de conserto, nem pelo agente fiscal, nem pelas instâncias de julgamento! Tentativa contrária durante este litígio administrativo representaria mudança de critério jurídico proibida pelo art. 146 do CTN, consubstanciando uma injustificável “correção de ilegalidade por ato administrativo proferido ao longo do processo, superando critério jurídico inicialmente constante do lançamento tributário ou do despacho decisório”, na lição de Thais De Laurentiis, ex-integrante deste Conselho, em sua obra sobre mudança de critério jurídico pela administração pública¹⁰.

Entendo que os lançamentos são materialmente nulos, justificando-se a insurgência da contribuinte em seu Recurso Voluntário.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário para decretar a nulidade material dos lançamentos, acompanhando o Relator e aqui registrando minha declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Fredy José Gomes de Albuquerque

¹⁰ LAURENTTIS, Thais De. Mudança de critério jurídico pela administração pública: regime de controle e garantia do contribuinte. Série Doutrina Tributária, Vol. XLV. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2022, p. 273.