



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 15521.000300/2007-61
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.497 – 1ª Turma
Sessão de 03 de abril de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TRANSOCEAN DO BRASIL LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

CONHECIMENTO. PREQUESTIONAMENTO. RECURSO ESPECIAL. PROCURADORIA.

Não há norma expressa, no RICARF, que imponha a exigência de prequestionamento à Procuradoria. A despeito disso, deve haver preenchimento dos demais requisitos legais e regimentais.

ADMISSIBILIDADE. FLUXO TRIANGULAR DE RECEITAS.

O art. 67, Anexo II do RICARF determina que o recurso deve demonstrar interpretação divergência da legislação tributária dada por outra decisão paradigma. A operação de interpretação passa tanto pela "qualificação" do fato, quanto pela consequente identificação da norma jurídica aplicável do fato interpretado. Situação no qual a decisão recorrida qualifica os fatos de uma maneira e a decisão paradigma qualifica os mesmos fatos em outro sentido tem por consequência aplicações divergentes da norma tributável, materializando a interpretação divergente prevista pelo regimento interno.

PRECLUSÃO. DECRETO 70.235/1972, ART. 16, §4º E §5º.

Não se aplicam os efeitos da preclusão se as provas analisadas pelo Colegiado sequer são responsáveis pelo fundamento principal desta decisão.

Além disso, é legítima a juntada análise pelos julgadores dos laudos que corroborem as provas dos autos, nos termos do artigo 29, do Decreto 70.235/1972.

REMESSAS DO EXTERIOR. CONTABILIZAÇÃO ATÍPICA. FALTA DE SUPORTE PROBATÓRIO PARA REEMBOLSOS DE DESPESAS. OPERAÇÕES ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO. OMISSÃO DE RECEITAS. RECUPERAÇÃO DE CUSTOS.

Delineado com clareza o contexto da autuação ao demonstrar que a contabilização dos recursos provenientes do exterior como reembolsos de

despesas encontra-se dissociada da realidade. Mero acordo informal celebrado entre controladora e controlada não se mostra eficaz para lastrear a escrituração. Fatos demonstram que os registros contábeis efetuados em contas patrimoniais deveriam ter sido realizados em conta de resultado, vez que a empresa controlada efetivamente prestou serviços para a controladora e foi remunerada com ingressos advindos do exterior na forma de recuperação de custos, prevista no art. 392, inciso II do RIR/99.

RETIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO. PIS E COFINS. LANÇAMENTO ANUAL.

Não é possível a retificação de lançamento para ajustar o momento do fato gerador e base de cálculo.

NULIDADE MATERIAL. PIS E COFINS. LANÇAMENTO ANUAL.

A nulidade pelo lançamento, equivocado quanto à base de cálculo e momento do fato gerador, tem natureza material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial em relação aos temas fluxo triangular dos recursos, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram desse tema. Por unanimidade de votos, acordam em conhecer das demais matérias, nos termos do voto da relatora. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio. Votou, também pelas conclusões, em relação à nulidade da decisão do Presidente de Câmara e ao questionamento, o conselheiro Rafael Vidal de Araújo. Por maioria de votos, acordam em não conhecer da matéria relativa à análise da aplicação do art. 112 do CTN, suscitada pelo patrono do sujeito passivo em sede de sustentação oral, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que conheceram da matéria. No mérito, (i) em relação à preclusão, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Flávio Franco Corrêa e Adriana Gomes Rêgo, que lhe deram provimento; (ii) em relação ao fluxo triangular dos recursos, por voto de qualidade, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento; (iii) em relação à possibilidade de retificação do lançamento, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Rafael Vidal de Araújo, que lhe deu provimento; (iv) em relação à nulidade por vício formal, por unanimidade de votos, acordam em negar provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Luís Flávio Neto e Rafael Vidal de Araújo. Entretanto, findo o prazo regimental, os Conselheiros não apresentaram as declarações de voto, que devem ser tidas como não formuladas, nos termos do §7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa – Relatora

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de Autos de Infração de: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS pela **falta de contabilização da recuperação de custos**, quanto aos fatos ocorridos em 31/12/2002, 31/12/2003, 31/03/2004, 30/06/2004, 30/09/2004 e 31/12/2004, com imposição de multa de 75% (fls. 1.112 a 1.137, volume 6).

O contribuinte apresentou impugnação administrativa (fls. 1.175/1.225, volume 7 – pdf 3), que foi **parcialmente acolhida** pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (fls. 5.639/5.657, volume 28):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

Ementa:

PRELIMINAR. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF).

O Mandado de Procedimento Fiscal é mera formalidade administrativa ligada à autorização e ao controle da execução dos procedimentos de fiscalização. A eventual existência de falhas em seu cumprimento não dá causa à nulidade do lançamento.

PEDIDOS DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA.

A perícia se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requeiram conhecimentos especializados para o deslinde de

questão controversa, não se justificando a sua realização e, nem tampouco, a realização de diligência, quando o processo contiver os elementos necessários à formação da livre convicção do julgador.

PRODUÇÃO DE PROVA. COMPLEMENTAÇÃO. Dispensável a complementar produção de provas, quando os documentos integrantes dos autos revelam-se suficientes para formação de convicção e conseqüente deslinde do feito.

RECUPERAÇÃO DE CUSTOS. ADIÇÃO AO LUCRO REAL. PROCEDÊNCIA. A transferência de recursos por parte de empresas domiciliadas no exterior à autuada, sediada no Brasil, interligadas por contrato de prestação de serviços a terceiro, subdivididos entre as duas pessoas jurídicas, possui a conotação de recuperação de custos. Esta constatação decorre do fato de que a interessada deixou de comprovar que as despesas, decorrentes do contrato de afretamento, foram feitas por conta e ordem das empresas sediadas no exterior, e que não foram computadas na apuração do prejuízo. Assim, correta é a interpretação de que as receitas têm a finalidade de remunerar os serviços de manutenção nas embarcações da empresa sediada no exterior, prestados pela autuada, já que esta atividade consta no seu contrato social, assim como de subvenção dos custos e despesas arcados pela própria. Logo, considerando a legislação em regência, estas remessas devem ser adicionados ao lucro real.

AUMENTO DE CAPITAL - Deve-se exonerar da base de cálculo do lançamento as remessas do exterior que foram utilizadas para o aumento de capital, devidamente comprovado.

INCORPORAÇÃO - PERÍODO DE APURAÇÃO – Deve-se apurar o imposto de renda devido correspondente ao período de apuração compreendido entre janeiro até o mês da incorporação, e outro que corresponde ao período restante do ano. Logo, exoneram-se da base de cálculo do imposto de renda, apurado apenas no final do ano, os valores relativos aos períodos anteriores da incorporação.

CSLL - REFLEXO - COMPENSAÇÃO DA BASE NEGATIVA - Deve-se retificar o lançamento da CSLL para refletir as alterações efetuadas no lançamento principal, já que dele decorre, assim como compensar a Base de Cálculo Negativa apurada no período.

PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO MENSAL. INOBSERVÂNCIA PELA FISCALIZAÇÃO. APURAÇÃO TRIMESTRAL. ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. COMPROVAÇÃO.

O lançamento de ofício deve obedecer ao período apuração dos tributos. Uma vez que os dispositivos legais determinam que o Pis (art. 2º da Lei nº 9.715/1998) e a Cofms (art. 2º da Lei Complementar nº 70/1991) sejam apurados mensalmente, e considerando que a fiscalização, sem previsão legal, apurou as

bases de cálculo e as contribuições devidas de Pis e Cofins na forma trimestral, deve-se cancelar os autos de infração de Pis e de Cofms, por erro no período de apuração.

Lançamento Procedente em Parte.

Em síntese, a DRJ reduziu o lançamento de IRPJ e CSLL, julgando improcedente quanto ao ano de 2003. Ademais, julgou improcedente os lançamentos de COFINS e PIS, diante de equívoco no período de apuração, pois deveria ser mensal.

Os autos foram remetidos ao CARF, tanto por força de recurso de ofício, quanto pela interposição de recurso voluntário pelo contribuinte.

A 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara decidiu por rejeitar preliminares, **negar provimento ao recurso de ofício e dar parcial provimento ao recurso voluntário**, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

PRELIMINARES DE NULIDADE

O uso de informações coletadas no âmbito de um MPF para a instrução primária dos lançamentos efetuados sob outro MPF não constitui emprego de prova emprestada. Trata-se de continuidade da própria instrução primária dos lançamentos, a qual se iniciou com o primeiro MPF-F e se concluiu com o segundo MPF-F. O fato de se ter emitido novo MPF-F, embora a fiscalizada tenha sido cientificada do primeiro MPF-F e do início do procedimento fiscal, não viola a Portaria RFB 4.066/07, sendo, antes, medida de cautela.

DECADÊNCIA - CIÊNCIA DOS LANÇAMENTOS EM 27/12/2007

O IRPJ e a CSLL tiveram sua apuração anual, no ano-calendário de 2002, conforme DIPJ/03, o que afasta a decadência. A exigência de PIS e de Cofins se deu somente para dezembro de 2002, ou melhor, para todo o ano-calendário de 2002, definindo o momento do fato gerador para 31/12/02, de modo que se afasta a decadência.

PIS, COFINS - LANÇAMENTOS ANUAIS E TRIMESTRAIS

Não se trata de erro matemático, mas de erro jurídico. A recondução em bases mensais, conquanto aritmeticamente possível, juridicamente não a é, sob pena de refazimento dos autos de infração. Vício substancial que inquina os lançamentos de nulidade material.

IRPJ, CSLL - TRANSFERÊNCIAS DO EXTERIOR DE JANEIRO A SETEMBRO DE 2003

A DIPJ/04 de evento especial de incorporação da recorrente em 30/9/03 não foi rechaçada pelo autuante. Incabível a exigência de IRPJ e de CSLL sob fato gerador em 31/12/03. IRPJ, CSLL,

PIS, COFINS - TRANSFERÊNCIAS DO EXTERIOR DE OUTUBRO A DEZEMBRO DE 2003

Resulta comprovado que as transferências de recursos da controladora da recorrente foram para integralizações de seus aumentos de seu capital. Exigências afastadas.

FLUXO TRIANGULAR DE RECURSOS - PREÇO POR PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO - RECUPERAÇÕES DE CUSTOS DEDUZIDOS

1 - Motivo central é de artificialidade entre os preços praticados entre a contratante com as contratadas empresas estrangeiras (por afretamento de embarcações), e os preços praticados entre a mesma contratante e a recorrente, controlada das empresas estrangeiras, emergindo a parte do preço pela prestação de serviços à contratante pela recorrente, com os recursos transferidos a essa pelas empresas estrangeiras. Os editais de licitação internacional preveem o limite percentual (sobre o preço global) a ser praticado pela prestação de serviços, sem exceção. Preços contratados conforme os limites percentuais estabelecidos nos editais de licitação. Não há nos autos nenhuma indicação de que os limites previstos nos editais tenham sido objeto de alguma negociação entre o licitante e os participantes do certame. Também não há nenhuma discriminação de que parte dos recursos recebidos pela recorrente de suas "controladoras" sejam por prestação de serviços a essas e parte por prestação de serviços à contratante licitante.

2 - Motivo alternativo é de que os recursos transferidos pelas empresas estrangeiras à recorrente são subvenções para custeio ou recuperações de custos deduzidos. Recuperação de custos e subvenções para custeio não são sinônimos. Se os gastos foram em benefício das empresas estrangeiras, os valores transferidos para a recorrente até o limite dos gastos não foram subvenções para custeio. Do exame da documentação constante dos autos, não há indicação que os gastos em benefício das empresas estrangeiras tenham transitado como despesa da recorrente; o que afasta a exigência por recuperação de custos deduzidos - as transferências não transitaram como receita na recorrente. Do mesmo exame, constata-se a ausência nas contas dos Razão de lançamentos contábeis de ingressos de recursos de R\$ 1.063.093,46 em 2002, e de R\$ 17.018.000,00 em 2004. Parcelas que representam subvenções para custeio. Exigências afastadas parcialmente.

CSLL - FALTA DE COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVA DE CSLL PARA OS TRIMESTRES DE 2004

Não consta a compensação de bases negativas de CSL apuradas nos próprios trimestres do ano-calendário de 2004, como declaradas na ficha 17 da DIPJ/05. Porquanto essas bases

negativas de CSL não foram questionadas pelo autuante, impõem-se suas compensações na apuração dos valores tributáveis dos trimestres de 2004.

Os autos foram remetidos à Procuradoria em 24/03/2015 (fls. 5862), que opôs embargos de declaração em 22/04/2015, alegando omissão a respeito do artigo 16, §4º e §5º, do Decreto nº 70.235/1972 e contradição, pois o vício identificado pelo acórdão embargado, segundo a embargante, seria formal.

Em 30/04/2015, o contribuinte solicitou cópia dos embargos de declaração da Procuradoria (fls. 5870)

Estes embargos foram acolhidos em parte, para suprir omissão, sem efeitos infringentes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2002, 2003, 2004 *OMISSÃO* - FUNDAMENTO PARA APRECIACÃO DE PROVA EXTEMPORÂNEA

Uma vez omissa a decisão por não apresentar o fundamento normativo atinente à apreciação de prova apresentada para além do prazo recursal, deve ser complementada com o referido fundamento, no caso, o art. 29 do Decreto nº 70.235/72.

Os autos foram remetidos à Procuradoria em 23/01/2017 (fls. 5.901), sendo interposto recurso especial em 15/02/2017 (fls. 5.902). Neste recurso, a Procuradoria sustenta divergência quanto aos seguintes temas:

- (i) **Fluxo triangular de recursos – preço por prestação de serviços – subvenções para custeio**, indicando como paradigma o acórdão nº **1101-00.246**, no qual se decidiu que *"Se a contribuinte não comprovou que os valores recebidos constituíram reembolso de despesas por ela incorridas em nome de terceiros, deve ser mantido o lançamento."*
- (ii) **Preclusão**, nos termos do artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/1972, identificando-se os acórdãos paradigmas nº:

(ii.a) **3403-002.213**, do qual se destaca: *"A análise de documento que já estava disponível quando da interposição da manifestação de inconformidade, apresentado pelo postulante somente em sede de recurso voluntário, implica supressão de instância. (...) Incumbe ao postulante a prova da existência e da liquidez do crédito utilizado na compensação"*;

(ii.b) **3403-002.156**, verbis: *"Consideram-se precluídos, não se tomando conhecimento, os argumentos e provas não submetidos ao julgamento de primeira instância, apresentados somente na fase recursal. (...) A busca da verdade real não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar as provas dos créditos alegados, de acordo com o sistema de distribuição da carga probatória adotado"*;

(iii) **A possibilidade de retificação do lançamento**, constando como paradigma o acórdão nº **1302-00.163**, extraído-se desta decisão que “*O fato de a autoridade autuante ter considerado períodos de apuração trimestrais na determinação do montante devido a título de PIS e COFINS, não impede que, em sede de revisão, a autoridade administrativa julgadora retifique as bases de cálculo correspondentes a cada um dos meses de encerramento do referido período de apuração, vez que, concretizada a hipótese de incidência, ainda que disso decorram exações inferiores as que foram consignadas nas peças acusatórias, remanesce o dever do contribuinte de cumprir com a obrigação tributária principal correspondente*”;

(iv) **Nulidade por vício formal**, matéria tratada pelos seguintes acórdãos indicados como paradigmas:

(iv.a) **2302-01020**, do qual se destaca: “*O erro, a depender do grau, em qualquer dos elementos pode acarretar a nulidade do ato por vício formal. Entre os elementos obrigatórios no auto de infração consta a determinação da exigência (art. 10, inciso V do Decreto n.º 70.235).*”;

(ii.b) **301-31.801**, constando deste acórdão que: “*O descumprimento de requisitos essenciais do lançamento como omissão dos fundamentos pelos quais estão sendo exigidos os tributos e aplicadas as multas e acréscimos legais, além da falta da prévia intimação estabelecida na legislação específica, tudo em contradição ao disposto no art. 142, do CTN e nos art. 11 e 59, do Decreto 70.235/72, autorizam a declaração de nulidade desse lançamento por vício formal*”.

O recurso especial foi admitido pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção (Conselheiro Rafael Vidal de Araújo), conforme despacho às fls. 5.923/5.941, destacando-se trecho a seguir.

a) Fluxo Triangular de Recursos - Preço Por Prestação de Serviços - Subvenções Para Custeio - Recuperações de Custos Deduzidos (...)

*Examinando o acórdão paradigma verifica-se que traz o entendimento de que em se tratando de recuperação de custos é legítima a tributação de IRPJ e da CSLL dada a ausência de comprovação de que os valores recebidos de empresa vinculada no exterior seriam reembolso de despesas pagas por conta e ordem de terceiros, mormente em virtude das notas fiscais/faturas terem sido emitidas contra a empresa brasileira.
(...)*

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que restou comprovado que os valores recebidos do exterior eram para custear despesas com a atividades relacionadas ao contrato assumido pela controladora e que tais valores não transitaram

pelo resultado da recorrente, e por essa razão não havia como existir tributação de IRPJ e CSLL.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

b) Preclusão (...)

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que consideram-se precluídos, não se tomando conhecimento, os argumentos e provas não submetidos ao julgamento de primeira instância, apresentados somente na fase recursal e ainda que a análise de documento que já estava disponível quando da interposição da manifestação de inconformidade, apresentado pelo postulante somente em sede de recurso voluntário, implica supressão de instância. (...)

Os acórdãos recorridos, por seu turno, vêm considerar que na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias. Todas as provas devem ser apreciadas pelas duas instâncias em respeito ao efeito devolutivo dos recursos, ao devido processo legal e à competência e autoridade do julgador de primeiro grau. Ora, o efeito devolutivo não amarra o julgador de primeiro grau às provas, mas sim ao pedido e à causa de pedir.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

c) Possibilidade de Retificação do Lançamento (...)

Examinando o acórdão paradigma verifica-se que traz o entendimento de que o fato de a autoridade autuante ter considerado períodos de apuração trimestrais na determinação do montante devido a título de PIS e COFINS, não impede que, em sede de revisão, a autoridade administrativa julgadora retifique as bases de cálculo correspondentes a cada um dos meses de encerramento do referido período de apuração, vez que, concretizada a hipótese de incidência, ainda que disso decorram exações inferiores as que foram consignadas nas peças acusatórias, remanesce o dever do contribuinte de cumprir com a obrigação tributária principal correspondente. (...)

Os acórdãos recorridos, por seu turno, vêm considerar que não se trata de erro matemático, mas de erro jurídico. A recondução em bases mensais, conquanto aritmeticamente possível, juridicamente não a é, sob pena de refazimento dos autos de infração.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando

plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

d) Nulidade por Vício Formal (...)

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que entre os elementos obrigatórios no auto de infração consta a determinação da exigência, tudo em contradição ao disposto no art. 142, do CTN e nos arts. 10, 11 e 59, do Decreto 70.235, de 1972, autorizam a declaração de nulidade desse lançamento por vício formal. (...)

Os acórdãos recorridos, por seu turno, vêm considerar que não se trata de erro matemático, mas de erro jurídico. A recondução em bases mensais, conquanto aritmeticamente possível, juridicamente não a é, sob pena de refazimento dos autos de infração. Vício substancial que inquina os lançamentos de nulidade material.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN (...)

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial, interposto pela PGFN, admitindo a rediscussão das matérias: (a) Fluxo Triangular de Recursos - Preço Por Prestação de Serviços - Subvenções Para Custeio - Recuperações de Custos Deduzidos, (b) Preclusão, (c) Possibilidade de Retificação do Lançamento e (d) Nulidade por Vício Formal.

O contribuinte foi intimado em 05/04/2017 quanto ao recurso especial, devidamente admitido (fls. 5945), apresentando contrarrazões ao recurso em 04/04/2017. Alega, em síntese:

(i) Que a decisão que admitiu o recurso especial seria nula, pois não menciona qual a legislação tributária interpretada e não teria fundamentação suficiente, requisito para admissibilidade do recurso especial na forma do artigo 67, §1º, do RICARF. Menciona o manual de admissibilidade de recurso especial;

(ii) O recurso não deveria ser conhecido por falta de cumprimento dos requisitos regimentais, notadamente demonstração da legislação tributária interpretada de forma divergente, prequestionamento e demonstração analítica da divergência, como exigiria o artigo 67, §1º, §5º e § 8º;

(iii) A respeito da primeira matéria (fluxo triangular de recursos), o contribuinte Recorrido sustenta que haveria convergência de interpretação da lei tributária, considerando que a interpretação distinta entre os acórdãos recorrido e paradigma se daria por conta das provas dos autos (art. 392, RIR/1999);

(iv) o contribuinte alega que presta serviços, por meio do regime REPETRO, com embarcações afretadas diretamente pelas concessionárias sob Regime de Admissão temporária. Para tanto, firma contratos de afretamento com empresas domiciliadas no exterior, direta ou indiretamente, sem cobertura cambial. Além disso, estas empresas contratam serviços de sondagens, perfurações, avaliações, complementação e “workover”, segundo orientações do programa de perfuração definido pela concessionária. Seriam duas contratações distintas, como obrigariam editais de concorrências públicas. Menciona a Regulamentação do Repetro e a Solução de Consulta COSIT nº 225/2014, tratando da bipartição dos contratos de afretamento;

(v) haveria prova robusta de que os valores incorridos em benefício das empresas sediadas no exterior não transitaram nas contas de resultado do contribuinte, confirmada por laudos contábeis. Com relação a esta parte da autuação, teria sido afastada a tributação com fulcro no artigo 392, do RIR/1999. Ademais, a Turma *a quo* teria mantido em parte o lançamento considerando que valores recebidos seriam subvenção para custeio;

(vi) os laudos acostados aos autos não acrescentaram prova aos autos, sendo apenas forma de corroborar a prova existente desde a fiscalização;

(vii) não poderia ser refeita a autuação fiscal, por falta de competência para tanto, como também por força do artigo 146, do Código Tributário Nacional.

O contribuinte pede, assim, seja negado provimento ao recurso especial.

Ademais, extrai-se dos autos certidão de que “*não houve ciência formal do contribuinte quanto ao acórdão dos embargos apresentados pela Procuradoria, fls. 5893 a 5900*”. Nesse contexto, foi determinada a intimação do contribuinte (fls. 6002), devidamente efetuada em 29/01/2018 (fls. 6016). O contribuinte não apresentou qualquer manifestação após esta intimação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Conhecimento:

O recurso é tempestivo, passo, assim, a analisar as condições de conhecimento contestadas pelo Recorrido:

- (i) nulidade da decisão do Presidente de Câmara
- (ii) prequestionamento
- (iii) referência objetiva à lei interpretada
- (iv) demonstração analítica da divergência.

- (v) Convergência na primeira matéria (fluxo triangular) diante das provas dos autos

1. Nulidade da Decisão do Presidente de Câmara

O contribuinte questiona a decisão do Presidente de Turma, sustentando a sua nulidade. No entanto, não compete a esta Turma da CSRF avaliar os exatos fundamentos da decisão do Presidente de Câmara para eventual declaração de nulidade. Rejeito o pedido do contribuinte de declaração de nulidade desta decisão.

A despeito disso, esclareço que esta Turma pode reapreciar as condições de conhecimento do recurso, o que será procedido inclusive com a análise dos demais fundamentos do Recorrido sobre a admissibilidade do recurso especial.

2. Prequestionamento

O RICARF (Portaria nº 343/2015) não é expreso para a exigência de prequestionamento quanto à Procuradoria da Fazenda Nacional, a despeito da expressa exigência quanto aos contribuintes, *verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. (...)

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

A despeito da omissão do RICARF em referir tal exigência quanto à Procuradoria, não cabe recurso especial para inovação do quanto decidido ao longo do processo. A restrição pode ser tecnicamente denominada prequestionamento – como o RICARF procede quanto ao contribuinte – mas pode também ser vislumbrada com relação à **demonstração analítica da divergência na interpretação da lei tributária**.

A esse respeito, prescreve o artigo 67, §8º, do RICARF (Portaria MF 343/2015):

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Com efeito, a efetiva demonstração da divergência só é possível em razão do recurso especial, como exige o RICARF (Portaria MF 343/2015), se houver pronunciamento da Turma prolatora do acórdão recorrido a respeito do tema objeto do recurso especial.

Diante do RICARF, portanto, rejeito o pedido para não conhecimento do recurso por falta de prequestionamento, mas analisarei a divergência na interpretação da lei tributária em seguida.

3. Referência objetiva à lei interpretada

O contribuinte questiona o conhecimento do recurso especial, nos termos do artigo 67, §1º do RICARF (Portaria MF nº 343/2015), por não ter sido identificada a legislação interpretada de forma divergente de forma objetiva.

Em seu recurso especial, a Procuradoria destaca a divergência na interpretação da lei tributária:

O acórdão recorrido manifestou o entendimento no sentido de que, comprovado que os valores recebidos do exterior eram para custear despesas com a atividades relacionadas ao contrato assumido pela controladora e que tais valores não transitaram pelo resultado da recorrente, não havia como existir tributação de IRPJ e CSLL. Vejamos:

O autuante tratou, alternativamente, como subvenções para custeio, as transferências do exterior das empresas estrangeiras que ele tratou como controladora da recorrente para esta, como suporte para a pretensão fiscal.

De tudo o que já foi deduzido, com a exceção que será feita adiante, vê-se que, a rigor, não há como se falar de subvenção para custeio. Recuperação de custos e subvenções para custeio não são sinônimos.

Se os gastos foram em proveito das empresas estrangeiras, mesmo que eles tenham transitado por conta de resultado (como despesas) da recorrente, para se falar de subvenções para custeio, os valores transferidos para a recorrente teriam de ser maiores que os referidos gastos.

Noutras palavras, se os gastos foram em benefício das empresas estrangeiras, os valores transferidos para a recorrente até o limite dos gastos não foram subvenções para custeio: só o que ultrapassar aqueles gastos seriam representativos de subvenções para custeio da recorrente.

Ora, não se demonstrou, tampouco se indicou, que tenha havido transferências de valor superior às despesas imputáveis às empresas estrangeiras; também ficou incomprovada a artificialidade ou manipulação de preços dos afretamentos feitos pelas empresas estrangeiras contratadas pela Petrobras e dos serviços prestados a essa pela recorrente.

Daí não se poder cogitar de subvenções para custeio, na alternativa alvitrada pelo autuante, com a exceção de que tratarei adiante. (Destaque nosso)

Em sentido contrário, analisando caso idêntico e da mesma contribuinte, manifestouse a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, conforme se extrai da ementa do acórdão paradigma nº 1101-00.246:

Ementa: IRPJ — AJUSTES AO LUCRO REAL — COMPROVAÇÃO — O lançamento tem origem na falta de adição, ao lucro real, de subvenções correntes para custeio ou operação ou de recuperações ou devoluções de custos. Se a contribuinte não comprovou que os valores recebidos constituíram reembolso de despesas por ela incorridas em nome de terceiros, deve ser mantido o lançamento. PIS E COFINS — RECEITAS DO EXTERIOR — ISENÇÃO — São isentas da COFINS e PIS as receitas decorrentes da prestação de serviços para pessoa jurídica residente ou domiciliado no exterior, no ano calendário 2001.

Confira-se, por oportuno, trecho do voto condutor do acórdão paradigma nº 1101-00.246, que defende a legitimidade da tributação pelo IRPJ/CSLL na mesma autuação do acórdão recorrido:

“O lançamento em questão teve por base a falta de adição ao lucro real das subvenções correntes para custeio ou operação; e as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, prevista no art. 392 do Decreto nº 3.000/99, acima transcrito. Dessa maneira, para que o lançamento fosse desconstituído, caberia à contribuinte comprovar, de maneira inequívoca, que os valores recebidos constituíram, de fato, reembolso de despesas incorridas pela contribuinte em nome de terceiros. (...)

Em ambas as hipóteses, discutiu-se a mesma autuação contra a mesma contribuinte, diferenciando-se apenas pelo ano-calendário. No acórdão paradigma, prevaleceu o entendimento de que se tratava de caso de recuperação de custos com tributação de IRPJ/CSLL; na decisão recorrida, ao contrário, defenderam que se encaixava como reembolso de despesas, o que afastava a cobrança dos citados tributos.

Analisando as razões da Procuradoria, é inteligível qual a similitude entre os casos e a divergência na interpretação do artigo 392, do RIR,. Por tal razão, entendo preenchido o requisito de demonstração da lei interpretada de forma distinta, como prescreve o artigo 67, §1º, do atual RICARF, lembrando que a interpretação adotada – como em julgamentos precedentes – não é rigorosa no atendimento a este requisito.

Lembro, ainda, que o próprio contribuinte reconhece a interpretação do artigo 392 ao mencionar a convergência na interpretação da lei tributária (fls. 5966), o que evidencia a legislação ora tratada.

Diante disso, **rejeito o pedido do contribuinte de não conhecimento pela suposta falta da identificação da legislação tributária.**

4. Demonstração analítica da divergência

O contribuinte ainda sustenta que o recurso especial não deveria ser conhecido pela insuficiência na demonstração da divergência. Destaco trecho das contrarrazões a esse respeito:

Como se percebe da leitura do Recurso Especial interposto pela ora Recorrente, o mesmo se limita a fazer mera transcrição de ementas, descumprindo por absoluto a exigência expressa nos dispositivos mencionados acima, deixando de realizar confronto analítico entre o acórdão recorrido e os supostos acórdãos paradigmas, a ensejar, por si só, o não conhecimento do Recurso Especial ora combatido também sob este aspecto. (fls. 5971)

A alegação do contribuinte refere-se a todos os temas do recurso especial, sendo mais enfática quanto ao tema fluxo triangular (primeiro).

Analiso a seguir a demonstração da divergência quanto ao fluxo triangular de recursos, adotando, quanto aos demais temas, as razões do despacho de admissibilidade proferido pelo Presidente de Câmara.

Fluxo Triangular:

Neste ponto, a Procuradoria sustenta a divergência na interpretação da lei tributária da forma seguinte:

A exação de IRPJ/CSLL teve como motivo a constatação de falta de contabilização de recuperação de custos, gerando redução indevida do lucro sujeito à tributação nos anos-calendário de 2002 a 2004.

A caracterização da natureza jurídica de recuperação de custos decorreu da constatação de que a contribuinte prestou serviços à Petrobras, recebendo subsídios do exterior, a título de recuperação de custos e subvenção para operação.

O acórdão recorrido manifestou o entendimento no sentido de que, comprovado que os valores recebidos do exterior eram para custear despesas com a atividades relacionadas ao contrato assumido pela controladora e que tais valores não transitaram pelo resultado da recorrente, não havia como existir tributação de IRPJ e CSLL. Vejamos: (...)

Em sentido contrário, analisando caso idêntico e da mesma contribuinte, manifestou-se a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, conforme se extrai da ementa do acórdão paradigma nº 1101-00.246: (...)

Confira-se, por oportuno, trecho do voto condutor do acórdão paradigma nº 1101-00.246, que defende a legitimidade da tributação pelo IRPJ/CSLL na mesma autuação do acórdão recorrido: (...)

Em ambas as hipóteses, discutiu-se a mesma autuação contra a mesma contribuinte, diferenciando-se apenas pelo ano-calendário. No acórdão paradigma, prevaleceu o entendimento de que se tratava de caso de recuperação de custos com tributação de IRPJ/CSLL; na decisão recorrida, ao contrário, defenderam que se encaixava como reembolso de despesas, o que afastava a cobrança dos citados tributos.

*Diante do exposto, devidamente demonstrada a divergência jurisprudencial, merece ser conhecido o recurso especial.
(sublinhados originais)*

A reprodução do sintético arrazoado do recurso é feita para demonstrar que, efetivamente, não foi cumprido o dever de demonstração da divergência, na forma exigida pelo RICARF (Portaria MF 343/2015). Afinal, pela leitura dos parágrafos acima (únicos para a demonstração analítica da divergência quanto ao fluxo triangular) não é possível vislumbrar a similitude entre os casos e as razões pelas quais houve – se o caso – divergência na interpretação da lei tributária.

Acrescento que sequer é fundamento principal do acórdão recorrido o fato identificado pelo Recorrente para elaborar o cotejo acima citado, *verbis*: “os valores recebidos do exterior eram para custear despesas com a atividades relacionadas ao contrato assumido pela controladora”.

Com efeito, o voto condutor do acórdão recorrido é no sentido da insubsistência do auto de infração pela fragilidade do seu fundamento principal, uma vez que não haveria “*artificialidade na determinação dos preços de afretamento de embarcações pela Sedco-Forex International Services S.A., e de prestação de serviços pela recorrente*” (trecho do voto). Além disso, foi também relevante para a maioria do Colegiado – que acompanhou o relator – o fato das contratadas no exterior não serem sócios e tampouco controladoras do contribuinte. Note-se que é o inverso do que consta nas razões da Procuradoria (que se refere ao “contrato assumido pela controladora” ao descrever as razões do acórdão recorrido).

Colaciono trechos do voto do ex-Conselheiro Relator, Marcos Shigeo Takata:

Como se viu do relatório, o motivo central da autuação se funda no suposto fluxo triangular de recursos entre a recorrente, a empresa no exterior prestadora do afretamento de embarcações, e a contratante, a Petrobras.

A recorrente e a empresa no exterior, que seria sua controladora, firmaram dois contratos com a Petrobras: um de afretamento de embarcações, e outro, de prestação de serviços de interesse da Petrobras, excetuado o de afretamento.

Segundo o autuante, a recorrente e a empresa no exterior, por ser sua controladora, atribuíram com artificialidade os preços que ambas praticariam à contratante, a Petrobras, de modo que a maior parte do preço global ajustado com a contratante fosse

imputável à controladora da recorrente no exterior – no caso, cerca de 90% do preço global.

Dessa forma, a maior parte do preço global ficou com a empresa no exterior, sem a incidência de IR no Brasil, por aplicação da hipótese de alíquota zero do art. 1º, I, da Lei 9.481/97. A parcela residual do preço, atribuída à recorrente, não apresentava suficiência para que ela apresentasse lucros.

O fluxo triangular artificialmente criado pela recorrente e sua controladora, a empresa no exterior, se completava, conforme o autuante, pelas remessas de recursos feitas pela empresa no exterior para a recorrente, a título de reembolso a essa de despesas antecipadas pela recorrente pertencentes à empresa no exterior.

O autuante identificou nos recursos remetidos pela empresa no exterior à recorrente o preço de prestação de serviços por essa à aquela, dissimulado sob o rótulo de reembolsos.

A recorrente alega que a empresa no exterior, prestadora do afretamento de embarcações à Petrobras, não é sua controladora. Mais, a empresa no exterior, sobre não ser controladora da recorrente, não possui nenhuma participação em seu capital social, tampouco alguma ingerência em sua atividade social. O que houve foi confusão cometida pelo autuante devido à parecença de denominação da empresa no exterior e da controladora da recorrente.

Acentua também que a definição dos preços de afretamento de embarcações e da prestação de serviços, ambos à Petrobras, foi preestabelecida pela contratante, nos editais de licitação, sobre o que, portanto, as contratadas nenhum ingerência tiveram. Ou seja, não houve manipulação de preços por parte da recorrente e da empresa no exterior, pois foram estabelecidos em edital de licitação da contratante, a Petrobras.

Do exame da documentação acostada aos autos, constato o seguinte. (...)

Nada há nos autos que indique que as empresas no exterior, contratadas pela Petrobras para o afretamento de embarcações, R&B FalconDrilling (International & Deepwater) Inc., Transocean Holdings Inc., Falcon Drillinig Co. Inc., Falcon Atlantic Ltd., Transocean UK Limited, Sedco Forex International Services S.A., sejam sócias da recorrente nos períodos autuados. Ou seja, nada há nos autos que indique que as ora citadas empresas contratadas pela Petrobras para o afretamento de embarcações sejam sócias da recorrente, e, pois, controladoras da recorrente ao tempo dos períodos autuados – diversamente ao exposto no TVF, conforme transcrição feita acima. (...)

O que se vê é que, ainda que não se possa dizer que as empresas estrangeiras contratadas pela Petrobras tenham sido sócias e controladoras da recorrente nos períodos autuados, cuida-se de empresas do mesmo grupo econômico.

Nesse passo, reputo curial acentuar o seguinte.

Análise atenta do TVF permite concluir que o motivo central da autuação repousa sobre o estabelecimento de fluxo triangular de recursos, com artificialidade dos preços praticados com a contratante, a Petrobras.

Nesse motivo central, a artificialidade dos preços se põe entre os praticados entre a Petrobras, contratante, com as contratadas empresas estrangeiras, controladoras da recorrente, segundo o TVF, e os praticados entre a Petrobras, contratante, com a contratada recorrente, controlada das empresas estrangeiras, conforme o TVF.

E, dessa artificialidade dos preços, emerge a parte do preço (receita omitida autuada) pela prestação de serviços pela recorrente à contratante Petrobras: ela é representada pelos recursos transferidos pelas controladoras estrangeiras da recorrente para esta. . (...)

Os editais em questão deixam claro que não havia margem para aumentar o preço de prestação de serviços de perfuração e/ou avaliação e/ou completação e/ou “workover” em relação ao preço global que envolvia tais serviços e o afretamento de embarcações (navios-sonda, navios semi-submersíveis, unidades de perfuração).

Não há nos autos nenhuma indicação de que os limites previstos nos editais tenham sido objeto de alguma negociação entre os participantes do certame e a Petrobras.

Disso tudo, a conclusão extraível é a de que não houve artificialidade na determinação dos preços de afretamento de embarcações pela Sedco-Forex International Services S.A., e de prestação de serviços pela recorrente, ambos contratados pela Petrobras.

Resta, pois, derruído o motivo central da autuação, qual seja, o de estabelecimento de fluxo triangular de recursos, com artificialidade dos preços praticados com a contratante, a Petrobras.

E continua o Relator analisando o tema, embora tenha deixado bastante claro que o motivo central da autuação fiscal não se sustentava:

Em que pese o motivo central da autuação analisado, e a conclusão dele decorrente, o autuante registrou que as transferências em comentário podem constituir, alternativamente, subvenção para custeio ou recuperações de custos deduzidos, em favor da recorrente (fls. 1147, 1153 a 1155, TVF e fls. 1106, 1115, 1124 e 1128, instrumentos específicos dos autos de infração). (...) (grifo nosso)

O trecho do voto iniciado com o parágrafo supra, que entendo expressamente *obiter dictum*, é que consta nas razões da Procuradoria para demonstração da divergência da lei tributária.

Assim, além da insuficiência na demonstração da divergência, entendo que **há fundamento autônomo** do acórdão recorrido, não enfrentados à ocasião da demonstração da divergência em recurso especial.

O fundamento inatacado - e que é suficientes para a manutenção da decisão recorrida - impede o conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional. Nesse sentido, são os Enunciados da Súmula do Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal:

Súmula 283, do STF:

É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.

Súmula 126, do STJ

É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário.

Até porque o fundamento inatacado do acórdão recorrido não só é suficiente à manutenção daquela decisão, como é o principal fundamento da decisão recorrida. E, portanto, só é possível a reforma do acórdão recorrido se este fundamento tivesse sido tratado em razões de recurso especial, o que não ocorreu no presente caso.

Concluo, portanto, pelo **não conhecimento do recurso especial**.

5. Convergência na interpretação

Por fim, o contribuinte questiona o conhecimento do recurso especial pela alegada convergência na interpretação da lei tributária, pois “*a alegada divergência entre eles se dá apenas pelas conclusões decorrentes das provas dos autos*”. Entretanto, não há provas distintas nos casos, mas valoração das provas existentes. E a despeito das provas serem similares, os Colegiados concluíram de forma distinta. Até porque o fundamento do acórdão recorrido não foram as provas tratadas em trecho reproduzido nas contrarrazões.

Rejeito, assim, o pedido de reconhecimento de convergência na interpretação da lei tributária.

6. Conclusão do Conhecimento

Portanto, voto por não conhecer da matéria fluxo triangular dos recursos, julgando prejudicada o tema preclusão, relacionado ao primeiro. E conheço do recurso especial quanto à possibilidade de retificação do lançamento e quanto à nulidade por vício formal, adotando as razões do Presidente de Câmara quanto a estas matérias.

Mérito:

Como conhecido o recurso especial integralmente, lembro que há quatro matérias a serem apreciadas:

- (i) Fluxo triangular dos recursos;
- (ii) Preclusão;
- (iii) A possibilidade de retificação de lançamento;
- (iv) Nulidade por vício formal.

1. Preclusão

Analisarei primeiramente o tema Preclusão, considerando que pode ter alguma influência na solução do tema fluxo triangular de recursos.

Consta do relatório do acórdão recorrido:

Trata-se de petição interposta pela recorrente em 7/4/2014, em que aduz, em síntese, o que segue.

Primeiramente, requereu a juntada dos anexos laudos elaborados pela conceituada empresa de auditoria independente Ernst & Young, e afirmou que esses demonstram o desacerto dos presentes autos de infração. (...)

Acentuou que a empresa Ernst & Young, por meio da análise da documentação contábil e fiscal da recorrente, concluiu que os valores autuados correspondem, para a recorrente, mero ressarcimento de despesas incorridas pelas empresas estrangeiras no Brasil, e que essas despesas não transitaram pelas contas de resultado da recorrente.

Nesse contexto, decidi a Turma a quo, conforme voto do relator:

Na impugnação, a recorrente carrou aos autos documento da Ernst & Young, que atestaria não terem sido reconhecidos como despesas os gastos feitos em favor das empresas estrangeiras Transocean Offshore Ltd., Transocean Offshore Deepwater Drilling Inc., Sedco Forex International. Inc., e Transocean UK Ltd.

Porém, trata-se de mera carta, na qual é dito tais gastos em favor dessas empresas estrangeiras não transitaram por conta de resultado (despesa) da recorrente, mas registrados em contas correntes ativas, e que o trabalho da Ernst & Young ainda se encontra em andamento (fl. 5592). (fls. 5847)

Posteriormente, em 7/4/14, a recorrente juntou aos autos laudos da Ernst & Young, em que constam as contas patrimoniais relativas às empresas estrangeiras acima descritas (fls. 5765 a 5777).

Um dos laudos se refere aos registros contábeis dos valores recebidos das empresas estrangeiras e dos valores utilizados para pagamentos em favor das empresas estrangeiras, no período de 2002 e de janeiro a setembro de 2003. Ainda, tal laudo se refere aos registros contábeis feitos pela Transocean Sedco Forex do Brasil Ltda., incorporada pela Transocean Brasil Ltda. (recorrente) em 30/9/03, não se tendo verificado valores inferiores a R\$ 1.000,00.

Referido laudo conclui que os valores gastos em favor das empresas estrangeiras não transitaram por conta de resultado (despesa) da recorrente, assim como os valores recebidos do exterior não transitaram por conta de resultado (receita). Os gastos tiveram como contrapartida o débito em conta do ativo, e os valores recebidos tiveram como contrapartida o crédito em conta do passivo.

Assim, os lançamentos contábeis em questão se deram da seguinte forma exemplificativa. (...)

O outro laudo da Ernst & Young trata dos procedimentos contábeis adotados pela Transocean Brasil Ltda. (recorrente), de 2002 a 2004, quanto aos registros dos gastos feitos em favor das empresas estrangeiras: Transocean Offshore Deepwater Drilling Inc, Transocean UK Ltd., Transocean Offshore International Ltd., Transocean Offshore Ltd., Sedco Forex International Services S.A. e Sedco Forex International. Inc. Foram selecionados lançamentos contábeis de dispêndios de valores superiores a R\$ 50.000,00. (...)

Daí não se poder cogitar de subvenções para custeio, na alternativa alviçada pelo autuante, com a exceção de que tratarei adiante.

Outra alternativa descrita pelo autuante é a de que se verse sobre recuperações de custos –as recuperações de custos deduzidos e as subvenções para custeio são reconhecíveis como receita operacional tributável, para fins de IRPJ, nos termos do art. 392 do RIR/99.

Se os gastos que beneficiaram as empresas estrangeiras tratadas como controladora da recorrente tivessem sido reconhecidos como despesas dessa, o autuante as teria glosado. Em nenhum momento disse o autuante que houve indevida apropriação de despesas pela recorrente.

O Relator, aparentemente, admitiu os laudos juntados posteriormente ao recurso voluntário, mas não houve pronunciamento expresso da Turma a quo a respeito do artigo 16, do Decreto nº 70.235/1972.

A Procuradoria apresentou embargos de declaração, pleiteando a manifestação do Colegiado sobre o artigo 16, §4º e §5º, do Decreto nº 70.235/1972. Estes embargos foram acolhidos pela Turma a quo, para sanar omissão, sem efeitos infringentes. Consta do voto condutor:

Pela leitura do voto, o resultado do julgamento não seria diverso ainda que o julgador não tivesse conhecido os referidos laudos. Vejamos a seguinte parte do voto condutor que vem logo a seguir da análise dos laudos, mas que a eles não faz referência: (...)

Ou seja, as conclusões do laudo foram usadas como reforço pelo julgado e transcrita por comodidade. Todavia, a sua conclusão não seria diversa caso não tivesse tomado conhecimento acerca dos laudos. Afinal, o laudo citado na decisão se refere à análise da escrituração do recorrente, cujas conclusões puderam ser obtidas por outras formas, segundo o próprio entendimento manifestado no voto.

Ademais, ainda que considerássemos o laudo como elemento essencial para o desfecho do julgamento, não podemos perder de vista o que dispõe o art. 29 do mesmo documento normativo citado pela d. Procuradoria, ou seja, o Decreto nº 70.235/72:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Ora, o julgador poderia, com base no referido dispositivo, determinar a realização de diligência para verificar a contabilidade do contribuinte. Nesse caso, o contribuinte teria oportunidade para juntar laudo com o fito de contraditar as conclusões da autoridade fiscal. Na verdade, o julgador poderia ainda determinar a realização de diligência para que a autoridade fiscal intimar o contribuinte para a apresentação de laudo por parte do contribuinte. Enfim, o referido artigo concede uma ampla faculdade ao julgador, que não é restringida pelos demais dispositivos do Decreto nº 70.235/72.

O art. 16, §§4º e 5º do Decreto nº 70.235/72 impõe uma obrigação para o impugnante/recorrente, não uma obrigação para o julgador. (...)

Dessarte, a única omissão que poderíamos considerar diz respeito ao julgador não ter feito referência expressa ao art. 29 do Decreto nº 70.235/72. Nesse ponto, acolho os embargos para suprimir a referida omissão, mas sem efeitos infringentes.

Entendo que o acórdão em embargos de declaração não merece reparos. Com efeito, **a razão central de decidir do voto condutor do acórdão recorrido não foram os laudos** e, por isso, não haveria qualquer influência a suposta preclusão. O tema foi enfrentado em preliminar de conhecimento, onde explicitarei que a principal razão do voto vencedor do acórdão recorrido foi a insubsistência do lançamento, que teria se fundamentado na artificialidade nos preços contratados com a Petrobrás, como também em serem as empresas estrangeiras controladoras do contribuinte.

Acrescento que a interpretação isolada do artigo 16 e seu §4º poderia implicar na interpretação - bastante rigorosa - da impossibilidade de juntada de documentos depois da apresentação de impugnação administrativa, ressalvadas as hipóteses dos incisos do §4º (impossibilidade de apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou

direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos).

No entanto, não me parece seja o caso de adotar interpretação tão rigorosa, notadamente à luz do artigo 29, mencionado pelo trecho do acórdão em julgamento dos embargos de declaração.

Não menos relevantes são as disposições da 9.784/1999, que trata dos processos administrativos no âmbito da Administração Pública Federal, explicitando a necessidade de observância aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa e contraditório:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

A mesma Lei acrescenta que os processos administrativos devem atender aos critérios dos quais se destacam:

Art. 2º: (...) Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito; (...)

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio.

Os processos administrativos, portanto, devem atender a formalidade moderada, com a adequação entre meios e fins, assegurando-se aos contribuintes a produção de provas e, principalmente, resguardando-se o cumprimento à estrita legalidade, para que só sejam mantidos lançamentos tributários que efetivamente atendam à exigência legal.

Especificamente sobre a possibilidade de juntada de provas, o artigo 38, da Lei nº 9.784/1999 prescreve que:

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

Ao tratar do artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/1972, são as pertinentes considerações de Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López:

Ao se levar às últimas consequências, as regras atualmente vigentes para o Decreto nº 70.235/72, estar-se-ia mitigando a aplicação de um dos princípios mais caros ao processo administrativo que é o da verdade material. (...)

Assim, revela destacar que a depender da situação é possível flexibilizar a norma, desde que evidentemente, a prova apresentada seja inconteste e nesse sentido independa da análise de uma instância inferior, eis que a preclusão liga-se ao princípio do impulso processual. (...)

Na prática, quer nos parecer que, o direito à parte à produção de provas comporta graduação a critério da autoridade julgadora, com fulcro em seu juízo de valor acerca da utilidade e necessidade, de modo a assegurar o equilíbrio entre a celeridade desejável e a segurança indispensável na realização da justiça.

(Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 3ª edição, Dialética, 2010, fls. 305 e 306.)

Por tais razões, voto por **negar provimento ao recurso especial da Procuradoria** quanto à preclusão.

2. Fluxo Triangular de Recursos :

Esta Turma, em reunião de fevereiro de 2018, julgou processo do contribuinte tratando do tema, decidindo pela manutenção do lançamento (acórdão nº **9101-003.377**). À ocasião, esta Relatora foi vencida para então julgar improcedente o lançamento, sendo redator do voto prevalecente o Conselheiro André Mendes de Moura.

Adoto as razões do voto que proferi no acórdão **9101-003.377**, para negar provimento ao recurso da Procuradoria, além do voto do ex-Conselheiro Marcos Takata, relator e vencedor no caso do acórdão recorrido nos presentes autos.

Esta Turma, em reunião de fevereiro de 2018, julgou processo do contribuinte tratando do tema, decidindo pela manutenção do lançamento (acórdão nº **9101-**

003.377). À ocasião, esta Relatora foi vencida para então julgar improcedente o lançamento, sendo redator do voto prevalecente o Conselheiro André Mendes de Moura.

Adoto as razões do voto que proferi no acórdão **9101-003.377**, para negar provimento ao recurso da Procuradoria, além do voto do ex-Conselheiro Marcos Takata, relator e vencedor no caso do acórdão recorrido nos presentes autos. É o teor do voto que proferi no acórdão **9101-003-377**:

A razão central para os lançamentos tributários que originaram o presente processo é a artificialidade vislumbrada na assinatura de dois contratos com a Petrobrás, um assinado pela controladora (contrato de afretamento de embarcações) e um pela controlada (outros serviços), “estabelecendo condições que acarretam prejuízos sequenciais para a empresa controlada, sediada no Brasil” (...) “Assim, uma mesma prestação de serviços é seccionada em duas com o propósito de escoamento para o exterior da maior parte dos valores envolvidos, já que dessa maneira é possível enquadrar quase que a totalidade do valor (...) sob o alcance da alíquota zero que obsta a retenção na fonte para afretamento de embarcações (Lei nº 9.481/97). (trecho do Termo de Verificação Fiscal).

No entendimento do auditor fiscal autuante os supostos reembolsos da controladora (no exterior) para a controlada no Brasil – relativos aos custos com manutenção das embarcações objeto de afretamento - que seriam receita desta última, tendo por finalidade remunerar a empresa sediada no Brasil e subvencionar a continuidade de sua operação.

O contribuinte, ao longo do processo administrativo, sustentou que a divisão em dois contratos é exigência do Edital de Licitação da Petrobrás (Cláusula 2.7 do Edital 187.8.002.01-7, doc. 4 anexo à impugnação), que teria definido a estrutura dos contratos e respectivas remunerações. Sustenta, ainda, que a Sedco Forex International Serviços S.A. (contratada pela Petrobrás – serviços de afretamento) não seria controladora da Transocean Seco Forex Brasil Ltda.

Com efeito, o Edital de Concorrência Internacional nº 101.0.01595-6 prevê a existência de dois contratos, sendo um de afretamento e outro de prestação de serviços, definindo o percentual do preço de pagamento de cada um dos contratos:

1.6. Como resultado da licitação, a PETROBRAS celebrará 2(dois) contratos, quais sejam, um de afretamento e outro de prestação de serviços de perfuração e/ou avaliação e/ou completção e/ou "workover". Os preços propostos, mediante o preenchimento das Planilhas de Pregos Unitários, constantes do ADENDO V, estarão limitados a 85% (oitenta e cinco por cento) em dólares norte-americanos (relativos ao Contrato de Afretamento), sendo o restante pago em moeda corrente nacional (relativo ao Contrato de Prestação de Serviços). (fls. 2708, volume 13)

Em sentido similar, o Convite Internacional nº 187.8.002.01-7 estabelece que:

2.7 — As taxas diárias de operação, Ref. 101 das Planilhas de Preços Unitários, deverão ser cotadas observando-se o "split" de 90% (noventa por cento) a ser pago em dólares norte-americanos, no caso do Contrato de Afretamento da Unidade e de 10% (dez por cento), no caso do Contrato de Prestação de Serviços. (fls. 2472, volume 12)

Os editais, portanto, definiram os preços de cada um dos contratos, sem a existência de margem de alteração pelo contribuinte. Os editais de licitação ainda afastam a suposta artificialidade na operação, afinal, as empresas foram contratadas – por meio de dois contratos distintos – por exigência da Petrobrás, por licitação regular.

O artigo 1º, I, da Lei nº 9.481/1997, em redação vigente ao tempo dos fatos destes autos, reduzia a zero a alíquota do IRFFonte quanto ao afretamento:

Art. 1º A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.97)

I - receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem assim os pagamentos de aluguel de containers, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias;

Assim, não vislumbro, a priori, qualquer artificialidade na contratação procedida pela Petrobrás, por licitação regular, com o gozo da redução da alíquota do IRFFonte na forma legal.

Lembro que o reembolso era feito pela SEDCO-FOREX INTERNATIONAL SERVICES S.A., que não era controladora direta da TRANSOCEAN SEDCO FOREX BRASIL entre 2002 e 2003. Assim, equivocado o lançamento tributário quando menciona tal controle pela SEDCO FOREX INTERNATIONAL, verbis:

A infração trata-se, em síntese, de omissão nas DIPJs 2003 e 2004 110 (referentes aos anos-calendário 2002 e 2003) de valores recebidos como devolução de custos decorrentes de prestação de serviços pela empresa controlada à empresa controladora, realizada através da conta denominada "SEDCO FOREX INTERNATIONAL", na qual era registrada a contrapartida das transferências de numerário de banco no exterior para conta bancária da TRANSOCEAN SEDCO FOREX BRASIL LTDA, no Brasil, no Banco Boston por ordem da controladora, para ressarcimento de custos com

manutenção das embarcações objeto de afretamentos pela PETROBRAS.

Com efeito, o conceito de controle está delineado na Lei nº 6.404/1964, nos termos seguintes:

Art. 116. Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e

b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.

A identificação de pessoa jurídica como controlador, portanto, depende do preenchimento dos dois requisitos tratados pelas alíneas "a" e "b", não sendo possível vislumbrar figura de "controlador" quando não houver titularidade dos direitos do sócio e poder de eleger a maioria dos administradores da companhia (como refere a alínea "a").

No caso dos autos, tratando-se de autuação quanto aos anos de 2002 e 2003, vale analisar os documentos sociais da empresa então recebedora dos reembolsos (TRANSOCEAN SEDCO FOREX BRASIL LTDA.), para verificar quem seriam seus sócios e, ainda, um possível controlador.

O contribuinte alegou em sua defesa inicial: (...)

Nesse sentido, são os seguintes documentos sociais relevantes da TRANSOCEAN SEDCO FOREX, apresentados à fiscalização:

1) Alteração contratual da TRANSOCEAN SEDCO FOREX (fls. 18/32), de 02/05/2002, apresentado à fiscalização, constando como sócios:

a. SEDCO FOREX INTERNATIONAL INC. (Panamá)

b. SEDCO-FOREX HOLDINGS LTD. (Ilhas Virgens Britânicas)

2) Alteração Contratual da mesma pessoa jurídica, datada de 02/10/2002 (fls. 34/50), na qual é admitido novo sócio, pessoa física. Assim, a partir de então são sócios do contribuinte:

a. SEDCO FOREX INTERNATIONAL INC. (Panamá)

- b. *PAUL ARTHUR KING* (pessoa física, residente nos Estados Unidos);
- c. *SEDCO-FOREX HOLDINGS LTD.* (Ilhas Virgens Britânicas)
- 3) *Alteração Contratual, datada de 12/06/2003 (fls. 52/76), na qual retira-se da sociedade da Sedco-Forex Holdings Ltd, constando a partir de então como sócios:*
- a. *SEDCO FOREX INTERNATIONAL INC.* (Panamá)
- b. *PAUL ARTHUR KING* (pessoa física, residente nos Estados Unidos);
- 4) *Alteração Contratual, datada de 18/08/2003 (fls. 78/100), permanecendo com a mesma composição societária:*
- a. *SEDCO FOREX INTERNATIONAL INC.* (Panamá);
- b. *PAUL ARTHUR KING* (pessoa física, residente nos Estados Unidos);

Assim, os únicos sócios do contribuinte no período fiscalizado (2002 e 2003) forma: SEDCO-FOREX HOLDINGS LTD (Ilhas Virgens Britânicas); SEDCO FOREX INTERNATIONAL INC. (Panamá) e PAUL ARTHUR KING (pessoa física). Efetivamente, não consta nos autos que a SEDCO-FOREX INTERNATIONAL SERVICES S.A. tenha sido sequer sócia (quanto mais controladora) do contribuinte.

Consta, aliás, do Termo de Verificação Fiscal, que: “a ÚNICA sócia cotista da TRANSOCEAN SEDCO FOREX BRASIL LTDA, é a empresa estrangeira SEDCO-FOREX INTERNATIONAL INC., com sede no PANAMÁ” (fls. 2230). É, portanto, incontroverso que a SEDCO-FOREX INTERNATIONAL SERVICES S.A. não foi sócia do contribuinte no período fiscalizado. E portanto não poderia ser identificada como controladora.

Consta também do Termo de Verificação Fiscal:

São partes integrantes do presente Auto de Infração, os Anexos I e II descritos nas alíneas “e” e “f” retromencionadas. Esses anexos demonstram, de forma analítica, os valores, discriminados mês a mês (BASES DE CALCULO DO IRPJ, CSSL, PIS E COFINS), que a “SEDCO FOREX INTERNATIONAL SERVICES S/A” remeteu do exterior para a conta da fiscalizada visando fazer frente aos custos e despesas lançados na contabilidade da fiscalizada, conforme demonstrado no Livro Razão As fls. 1102 a 1197 do Volume VI; As fls. 1200 a 1398 do Volume VII; As fls. 1401 a 1599 do Volume VIII; As fls. 1602 a 1784 do Volume IX e As fls. 1787 a 1939 do Volume X.

Portanto, os reembolsos vislumbrados pelo Auditor Fiscal autuante foram feitos pela SEDCO FOREX INTERNATIONAL SERVICES S/A, que não era sócia, como tampouco controladora do contribuinte.

Sucessivamente, adoto as pertinentes colocações do ex-Conselheiro Marcos Shigueo Takata em julgamento de processo do mesmo contribuinte (Processo nº 15521.000300/2007-61, acórdão nº 1103-001.105):

Não houve por parte do autuante, nenhuma indicação de que os valores recebidos pela recorrente de suas “controladoras” sejam maiores do que os valores das despesas dessas, a justificar que parte de tais valores foram por prestação dos serviços à Petrobras e parte por prestação de serviços às “controladoras” da recorrente.

Tampouco houve indicação, muito menos discriminação, de quais valores seriam os de preço de serviços prestados à Petrobras, encobertos no preço de afretamento da Sedco-Forex International Services S.A., e quais seriam os de remuneração de atividade da recorrente para suas “controladoras”.

Posto isso tudo, não se sustenta a conclusão de que os valores de transferência de recursos das “controladoras” da recorrente para esta são preço de prestação de serviços da recorrente às suas “controladoras”.

E o mais importante. Não se sustenta a conclusão de que tais valores sejam preço de prestação de serviços pela recorrente à Petrobras (encobertos no preço dos afretamentos das empresas estrangeiras contratadas), pois já se viu que ficou incomprovada a artificialidade de preços praticados com a contratante. O motivo central resultou derruído, ante a imposição determinada pelos editais de licitação.

Esclareço que o processo acima citado (15521.000300/2007-61) foi recentemente sorteado para minha relatoria e incluído em pauta para julgamento nesta sessão. No entanto, identificado pequeno equívoco procedimental, o processo foi retirado de pauta para saneamento.

Lembro, também, que a matéria foi analisada por esta Turma da CSRF, em julgamento realizado em 04 de abril de 2017, sendo o acórdão de relatoria do Conselheiro Luís Flávio Neto (Processo Administrativo nº 15521.000126/2005-95, acórdão nº 9101-002.741). À ocasião, acompanhei o relator em suas razões para negar provimento ao recurso especial da Procuradoria. Destaco voto do Conselheiro Luís Flávio Neto naquele acórdão a respeito do tema:

Faz-se necessário, então, distinguir essas duas espécies do gênero “entradas”: os “ingressos” e as “receitas”. (...)

Por “receitas”, entendem-se apenas as entradas definitivas (ou mesmo o direito de receber tais entradas). Os “ingressos provisórios” não compõem o gênero “receitas”, já que não trazem qualquer incremento ao patrimônio da entidade-canal. Tais ingressos provisórios, embora possam vir a ser contabilizados em seu ativo circulante, têm como

desdobramento imediato um compromisso em seu passivo circulante, qual seja, o repasse de tais valores aos seus verdadeiros destinatários. Não havendo direito da entidade-canal ao valor destinado aos repasses, o seu ingresso provisório não deve afetar em nada o seu resultado e, portanto, não representa signo presuntivo de riqueza em relação a esta.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, em convergência com as normas internacionais de contabilidade (International Financial Reporting Standards IFRS), dedica especial atenção às receitas de intermediação, a fim de distinguilas dos valores recebidos para repasse aos fornecedores dos serviços intermediados.

O Pronunciamento Técnico CPC 30, define que “receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto as contribuições dos proprietários”. A demonstração de resultados da entidade somente pode apresentar como receita a entrada decorrente da atividade empresarial própria e que resulte em aumento do seu próprio patrimônio líquido.

O pronunciamento contábil (CPC 30) elucida que quantias cobradas por conta de terceiros (como tributos sobre vendas, sobre bens e serviços e sobre valor adicionado) não trazem benefícios econômicos para a entidade e, por isso, “não resultam em aumento do patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita”. Tratando-se de relação de agenciamento, “os ingressos brutos de benefícios econômicos provenientes das operações efetuadas pelo agente, em nome do operador, não resultam em aumentos do patrimônio líquido do agente, uma vez que sua receita corresponde tão somente à comissão combinada entre as partes”.

Há também pronunciamento do CPC para pequenas e médias empresas (“Pronunciamento Técnico PME”), que traz igual conceito para “receita”, distinguindo-a dos ingressos provisórios e reafirmando que, “no relacionamento como uma agência, a entidade deve incluir na receita somente o valor de sua comissão. Os valores recebidos em nome do titular não são considerados como receita da entidade”. Assim, conforme os padrões internacionais de contabilidade ora adotados no Brasil, tais ingressos provisórios recebidos para repasse não representam um signo de riqueza ao intermediador, que não sofre mutação de seu patrimônio líquido; o patrimônio líquido afetado pertence, isto sim, ao fornecedor daquilo que está sendo intermediado.

Interessa ter claro, ainda, as duas faces do princípio da capacidade contributiva. Sob o seu aspecto objetivo, é pré-requisito para a eleição da hipótese de incidência tributária, trate-se de impostos ou de contribuições. (...)

No caso sob julgamento, quando o ingresso provisório transita pela contabilidade da entidade-canal, tem-se uma entrada de caixa desdobrada em uma obrigação no passivo desta, sem afetar o seu resultado.

Pode-se concluir, então, que a contabilização levada a termo pelo contribuinte, como bem ressaltado pela decisão recorrida, foi realizada adequadamente. Da mesma forma, também é correto concluir que há ausência de capacidade contributiva objetiva, já que o ingresso provisório de valores destinados ao repasse de afretamento não reflete probabilidade de riqueza para a empresa.

Capacidade contributiva haveria na hipótese da recorrida haver acordado com as aludidas empresas estrangeiras remuneração pelo referido ônus assumido. Nessa hipótese, haveria entrada definitiva de receitas atinentes à sua remuneração, inconfundíveis com os ingressos provisórios recebidos a título de reembolso das despesas de interesse das empresas residentes no exterior. Não identifico, contudo, tal circunstância nos presentes autos.

Pelas razões expostas e adotando também as razões do ex-Conselheiro Marcos Shiguelo Takata e do Conselheiro Luís Flávio Neto, acima reproduzidas, voto por dar provimento ao recurso especial do contribuinte.

Diante disso, voto por **negar provimento** ao recurso especial da Procuradoria quanto ao fluxo triangular de recursos.

3. A possibilidade de retificação de lançamento

O acórdão recorrido julgou o tema da forma seguinte:

Nos instrumentos específicos dos autos de infração de PIS e de Cofins – fls. 1124 a 1126, 1127 a 1130 noto que as exigências se deram sob fatos geradores anuais para 2002 e 2003, e sob fatos geradores trimestrais para 2004 (daí ter me referido à apuração trimestral de IRPJ e de CSL para o ano-calendário de 2004).

O vício substancial que inquina os lançamentos de PIS e de Cofins é claro. Como já tive oportunidade de dizer, por ex., no voto do Acórdão nº 1103000.940, da sessão de 9/10/13, no que fui acompanhado pelos pares por unanimidade, não se trata de erro matemático, mas de erro jurídico. A recondução em bases mensais, conquanto aritmeticamente possível, juridicamente não a é, sob pena de refazimento dos autos de infração.

A Procuradoria sustenta em seu recurso especial que os lançamentos de PIS e COFINS poderiam ser retificados para correção do equívoco pelas autoridades julgadoras:

O acórdão recorrido manteve o cancelamento da exigência de PIS e Cofins em função do lançamento ter sido formalizado com apuração anual/trimestral e, não mensal. (...)

Diante de casos semelhantes, ou seja, de exigências de PIS e Cofins não formalizadas com apuração mensal, acórdãos, recorrido e paradigma, apresentaram soluções divergentes. Enquanto o primeiro cancelou a cobrança. O segundo manteve o lançamento, autorizando a retificação do erro pela autoridade julgadora.

Esta Turma da CSRF julgou o tema em precedente similar (acórdão nº 9101.003.227, processo nº 10280.004913/2004-91), embora tratando de IRPJ. Naquela oportunidade decidiu-se pela impossibilidade de correção do lançamento. Adoto, nesse sentido, a fundamentação do Conselheiro Luís Flávio Neto:

Quanto ao mérito do recurso, o voto vencedor do acórdão recorrido apresentou os seguintes fundamentos, in verbis (efls. 1030 e seg.):

Compulsando os autos, verificase às fls. 27 do processo, que a autoridade fiscal procedeu ao lançamento do IRPJ e da CSLL com base no lucro real trimestral. Porém, pela cópia da DIPJ juntada aos autos (fls. 394), verificase que a opção do contribuinte foi pelo lucro real anual.(...)

Pelo visto, constata-se a ocorrência de evidente equívoco na identificação do fato gerador, com conseqüências diretas na determinação do crédito tributário, resultando em descumprimento do comando do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), que assim dispõe, no seu capta:

Ocorre que o erro em questão diz respeito a elementos fundamentais da regra-matriz de incidência tributária. Além do vício no critério temporal (antecedente normativo), que diz respeito ao momento da ocorrência do fato gerador, há também vício no critério material (antecedente normativo), que diz respeito ao próprio conceito da renda e do lucro que devem ser tributados, o qual deve ser refletido pela base de cálculo do tributo (consequente normativo), o qual, no caso concreto, acabou por delimitar uma grandeza equivocada, diversa daquela a que deveria o lançamento tributário deveria se ater para mensurar o “lucro anual”, a “renda anual”.

Caso seja mantida a decisão recorrida, a “renda” e o “lucro”, que deveriam ser identificados como grandezas auferidas em um único bloco ao longo de todo o ano de 1999, restariam conceitualmente alterados, tornando-se grandezas confinadas, à revelia de lei, ao quarto trimestre do ano de 1999.

Há, portanto, vício na própria motivação do ato administrativo para o lançamento do quarto trimestre de 1999. Não há como “convalidar” ou sanar as irregularidades quanto ao quarto

trimestre porque elas contaminam a essência de todo o lançamento.

Nesse contexto, **voto por negar provimento ao recurso especial da Procuradoria quanto à possibilidade de retificação de lançamento.**

4. Nulidade por vício formal

Finalmente, a Procuradoria sustenta em seu recurso especial a divergência na interpretação da lei tributária para requerer seja reconhecido que o vício quanto ao lançamento de PIS e COFINS é formal.

O tema foi julgado da forma seguinte pelo acórdão recorrido, ao apreciar recurso de ofício (fls. 5854):

Passo a apreciar a questão do PIS e da Cofins.

Vejo que, segundo a DIPJ/05, carreada aos autos pelo autuante (fls. 119 a 196), a recorrente apurou no anocalendarário de 2004 IRPJ e CSL trimestralmente – fichas 4A, 6A, 9A, 12 e 17.

Nos instrumentos específicos dos autos de infração de PIS e de Cofins – fls. 1124 a 1126, 1127 a 1130 noto que as exigências se deram sob fatos geradores anuais para 2002 e 2003, e sob fatos geradores trimestrais para 2004 (daí ter me referido à apuração trimestral de IRPJ e de CSL para o ano-calendário de 2004).

O vício substancial que inquina os lançamentos de PIS e de Cofins é claro. Como já tive oportunidade de dizer, por ex., no voto do Acórdão nº 1103000.940, da sessão de

9/10/13, no que fui acompanhado pelos pares por unanimidade, não se trata de erro matemático, mas de erro jurídico. A recondução em bases mensais, conquanto aritmeticamente possível, juridicamente não a é, sob pena de refazimento dos autos de infração.

Irreparável o decidido pelo órgão julgador de origem.

Dessa forma, sobre a questão de PIS e de Cofins, nego provimento ao recurso.

Lembro que a Procuradoria apresentou embargos de declaração, requerendo manifestação do Colegiado *a quo* sobre a natureza da nulidade reconhecida, pleiteando fosse reconhecido tratar-se de vício formal, verbis:

Ademais, convém registrar que a 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF também negou provimento ao recurso de ofício para cancelar o auto de infração de PIS e Cofins, em virtude de vício no método de apuração dos valores cobrados.

Data venia, essa parte do julgado incorreu em contradição, pois o argumento ligado a vício na metodologia aplicada para a

determinação do tributo, ou seja, a violação do art. 142 do CTN, do art. 10, V do Decreto nº 70.235, etc enseja a nulidade por vício formal do lançamento e não, o seu cancelamento por vício material.

A contradição neste ponto foi rejeitada pelo Colegiado *a quo*, ao julgar referidos embargos de declaração:

Ou seja, o fundamento para a exoneração corresponde a erro de aplicação do regime jurídico de apuração das referidas contribuições e não a uma falha na forma de veicular a constituição do crédito tributário. A se prosperar o entendimento da d. Procuradoria, todas as exonerações tributárias deveriam ser enquadradas na condição de vício formal, o que não se pode acatar.

Entendo que o vício do lançamento é efetivamente material, pela aplicação do da aplicação do artigo 142, do CTN e aos artigos 10 e 59, do Decreto nº 70.235/1972.

Dispõe o artigo 142, do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Destaco, ainda, a redação dos artigos 10 e artigo 59, do Decreto nº 70.235/1972:

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Sobreleva considerar, ainda, que o acórdão recorrido negou provimento ao recurso de ofício. Assim, a Turma *a quo* interpretou que se tratava de nulidade material do lançamento, tanto que consta do voto do relator originário que "*O vício substancial que inquina os lançamentos de PIS e de Cofins é claro.*". Ademais, em julgamento dos embargos de declaração a Turma pronunciou-se sobre não ser o caso de vício formal, verbis:

Ou seja, o fundamento para a exoneração corresponde a erro de aplicação do regime jurídico de apuração das referidas contribuições e não a uma falha na forma de veicular a constituição do crédito tributário. A se prosperar o entendimento da d. Procuradoria, todas as exonerações tributárias deveriam ser enquadradas na condição de vício formal, o que não se pode acatar.

Lembro que a nulidade por vício formal é tratada pela Lei nº 4.717/1965, que regula a ação popular, conforme artigo 2º, alínea *b* e Parágrafo único, alínea *b*.:

Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

- a) incompetência;*
- b) vício de forma;*
- c) ilegalidade do objeto;*
- d) inexistência dos motivos;*
- e) desvio de finalidade.*

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas: (...)

b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;

Apenas na hipótese de "*omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato*" é possível se reconhecer nulidade por vício formal.

Em sentido similar, decidiu esta Turma da Câmara Superior nos autos do processo nº 10280.005071/2007-21, sob relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. A indicação defeituosa ou insuficiente da infração cometida, da data em que ela ocorreu, do montante correspondente à infração (base imponible); e dos documentos caracterizadores da infração cometida (materialidade), não configura vício formal.

No caso destes autos não há qualquer indício de nulidade formal no lançamento. Por tais razões, **voto por negar provimento ao recurso especial** da Procuradoria quanto ao pedido para reconhecimento de vício formal.

Conclusões

Diante disso, voto por **não conhecer** o recurso especial quanto ao **fluxo triangular de recursos**, tanto pela insuficiência de demonstração da divergência pelo Recorrente, quanto pela falta de impugnação específica ao fundamento principal do acórdão recorrido. Julgo, assim, prejudicada a análise quanto à preclusão, relacionada ao primeiro tema.

E **conheço quanto aos dois outros temas** (retificação de lançamento e nulidade formal).

No mérito, voto por **negar provimento ao recurso especial da Procuradoria quanto aos 4 (quatro) temas**, mantendo o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator Designado

Não obstante o substancial voto da I. Relatora, peço vênias para discordar em relação ao conhecimento e mérito da matéria "fluxo triangular dos recursos".

Passo ao exame.

Em relação à admissibilidade, entendo que o paradigma apresentado pela PGFN é preciso ao demonstrar a divergência da interpretação da legislação tributária.

No julgamento dos presentes autos, na Câmara Baixa, participei do Colegiado¹, ocasião em que manifestei minha discordância com o voto do relator em relação ao recurso voluntário, que foi vencedor na oportunidade.

A Declaração de Voto por mim elaborada apresenta o contexto da presente autuação:

A situação apresentada aos autos trata de dois contratos, celebrados entre a Petrobrás, a recorrente e a sua controladora, empresa sediada no exterior. Um contrato dispõe sobre prestação de serviços entre a recorrente e a Petrobrás, que trata de atividades como prospecção, perfuração, avaliação, completação e workover, dentre outros, excetuando-se o serviço de afretamento. O outro contrato, celebrado entre a controladora da recorrente e a Petrobrás, dispõe sobre o afretamento.

Somando-se os valores dos dois contratos, noventa por cento do montante refere-se ao contrato de afretamento celebrado entre a controladora do exterior e a Petrobrás, sendo que as receitas de afretamento são albergadas por alíquota zero prevista no art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997. Os outros dez por cento correspondem ao contrato entre a recorrente e a Petrobrás, por prestação de serviços submetida à tributação regular.

Diante de prejuízos sucessivos apurados pela recorrente (ordem de 14,5 milhões em 2002, 14,3 milhões em 2003 e 58,2 milhões em 2004), e de “reembolsos” recebidos da controladora no exterior sem contabilização em contas de resultado (na ordem de 59,2 milhões em 2002, 116,6 milhões em 2003 e 216,9 milhões em 2004) foi intimada pela autoridade fiscal a prestar esclarecimentos.

A recorrente informou que havia celebrado uma “parceria” ou “aliança informal” com a sua controladora, no sentido de prestar suporte às operações da controladora no território nacional. E, nesse sentido, os “reembolsos” corresponderiam à despesas incorridas pela recorrente para dar suporte aos serviços prestados em favor da controladora. Ou seja, as remessas do exterior recebidas da controladora seriam reembolsos de despesas.

São os fatos.

(...)

Por isso, mostra-se preciso o Termo de Verificação Fiscal:

A infração trata-se, em síntese, de omissão nas DIPJ's 2003 à 2005 (referentes aos anos-calendário 2002 à 2004) de valores recebidos como devolução de custos decorrentes de prestação

¹ Na ocasião do julgamento na Câmara Baixa, eu não fui o relator. Nesse sentido, vale registrar que minha participação no presente julgamento não tem nenhum óbice regimental, vez que o RICARF estabelece impedimento apenas no caso em que o participante do colegiado da Câmara Superior de Recursos Fiscais tenha sido o relator da decisão na instância *a quo* (RICARF, Anexo II, art. 42, § 3º).

de serviços pela empresa controlada à empresa controladora, realizadas basicamente através das contas denominadas "Transocean Offshore Deepwater Drilling", "Transocean Offshore Limited", e "Sedco Forex Ind. Inc.", nas quais eram registradas as contrapartidas das transferências de numerário de banco no exterior para contas bancárias da TRANSOCEAN BRASIL LTDA, no Brasil, nos Bancos Safra e HSBC por ordem dessas pessoas jurídicas ligadas, para ressarcimento de custos com manutenção das embarcações objeto de afretamentos pela PETROBRAS).

(...)

Importante ressaltar que os valores ora tributados, oriundos de transferências de numerário com o intuito de Recuperação de Custos e/ou Subvenções para custeio ou operação, conforme descrito no presente item **não foram oferecidos à tributação, haja vista não terem sido as remessas de "reembolsos" incluídas no Resultado do Exercício, por terem as mesmas sido contabilizadas basicamente em contas de obrigações da TRANSOCEAN BRASIL(p.e, TRANSOCEAN OFFSHORE, TRANSOCEAN DEEPWATER DRILLING, SEDCO FOREX INTL. INC.) ou de patrimônio líquido(capital a integralizar).**(grifos originais)

Vale transcrever excerto do voto condutor do Acórdão nº 101-00.246, paradigma apresentado:

O lançamento em questão teve por base a falta de adição ao lucro real das subvenções correntes para custeio ou operação; e as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, prevista no art. 392 do Decreto nº 3.000/99, acima transcrito. Dessa maneira, para que o lançamento fosse desconstituído, caberia à contribuinte comprovar, de maneira inequívoca, que os valores recebidos constituíram, de fato, reembolso de despesas incorridas pela contribuinte em nome de terceiros.

Da análise da documentação constante nos autos, observa-se que houve transferências de numerário da empresa do exterior para a contribuinte, tendo sido os respectivos valores lançados a crédito, no Livro Razão, na conta Banco Boston.

Contudo, a contribuinte não comprovou a destinação de tais recursos nem os valores que efetivamente saíram de suas contas.

Na tentativa de justificar a origem dos valores recebidos, a contribuinte apresentou Laudo Pericial, às fls. 1986/1992, acompanhado de notas fiscais/faturas que teriam sido pagas pela contribuinte em nome da empresa estrangeira. Ocorre que as despesas relacionadas, supostamente pagas por conta e ordem da empresa estrangeira, foram faturadas todas em nome da própria contribuinte.

Esclareça-se que, ainda que tenha havido a transferência de numerário entre as empresas vinculadas, tal fato não tem o condão de alterar a natureza jurídica da relação negocial

ocorrida entre a contribuinte e a beneficiária dos serviços. Se a nota fiscal/fatura foi emitida contra a empresa brasileira, é esta, em termos fiscais, a devedora, restando afastada qualquer justificativa de que seria uma operação por ordem e conta da empresa estrangeira (a operação "por conta e ordem" somente estaria caracterizada se a NF tivesse sido emitida contra a empresa estrangeira, ainda que paga pela contribuinte).

Assim, mesmo que não houvesse (i) ligação entre as pessoas jurídicas em questão ou (ii) qualquer menção ao Contrato Administrativo e à forma acordada; ainda assim, caberia à contribuinte comprovar a origem, destinação e natureza jurídica dos valores recebidos do exterior. A caracterização da natureza jurídica de recuperação de custos decorreu da constatação de que a contribuinte prestou serviços à Petrobras, recebendo subsídios do exterior, a título de recuperação de custos e subvenção para operação.

Por todo exposto, diante da ausência de comprovação de que os valores recebidos de empresa vinculada no exterior seriam reembolso de despesas pagas por conta e ordem de terceiros, mormente em virtude das notas fiscais/faturas terem sido emitidas contra a empresa brasileira, entendo que deve ser mantido o lançamento em relação a esta matéria.

Os presentes autos e o paradigma **compartilham precisamente a mesma situação fática.**

E o que se observa é que a interpretação da legislação tributária conferida pela decisão recorrida é divergente da apresentada pelo paradigma.

Compreendo que o acórdão paradigma nº 101-96.724 mostrou-se apto para demonstrar a divergência na interpretação da legislação tributária prevista no art. 67, Anexo II do RICARF.

A operação de interpretação passa **tanto** pela "qualificação" do fato, operação concretizada na premissa menor, **quanto** pela consequente identificação da norma jurídica decorrente do fato interpretado, procedimento no escopo da premissa maior, nos termos da construção proposta por KARL ENGISCH².

Não há que se falar em "fundamento autônomo". Pelo contrário, entendeu a decisão recorrida, ao qualificar os fatos, que a autoridade fiscal determinou como "motivo central" da autuação a artificialidade dos preços praticados entre a contratante e as contratadas empresas estrangeiras, e que o "motivo alternativo" seria que os recursos transferidos pelas empresas estrangeiras à recorrente seriam subvenções para custeio ou recuperações de custos deduzidos. E, no que concerne ao "motivo central", não estaria devidamente demonstrado na autuação fiscal. Assim, partindo de tal premissa, foi conduzido o voto da decisão recorrida.

Diante da mesma situação, a decisão paradigma, na operação de interpretação, entendeu por uma outra qualificação do fato, no sentido de que não haveria que

² Adota-se o modelo previsto por ENGISCH para o operação de subsunção, entendendo-se premissa menor como o fato a ser qualificado e a premissa maior a norma jurídica. Ver: ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Calouste Gulbenkian: Lisboa, 2001

se falar em "motivo central" e "motivo alternativo". Pelo contrário, a motivação posta pela autuação visualizou todo o contexto de operações de maneira integrada, um único universo. E sob tal perspectiva, no escopo da premissa maior, interpretou a legislação tributária de maneira divergente da decisão recorrida.

Diante de duas situações fáticas idênticas, partindo da contestação de triangulação empreendida pelas empresas, e por consequência a ausência de demonstração probatória da natureza dos recursos transferidos pelas empresas estrangeiras à recorrente, as decisões recorrida e paradigma apresentaram entendimentos divergentes em relação à interpretação da legislação tributária.

Nesse sentido, voto para **conhecer do recurso especial** da PGFN em relação à matéria "fluxo triangular de receitas".

No que concerne ao mérito, cumpre dizer que situações idênticas aos presentes autos já foram objeto de apreciação recente pelo presente Colegiado, em decisões proferidas nos Acórdãos nº 9101-003.377 (sessão de 05/02/20180) e 9101-002.741 (sessão de 04/04/2017), no qual foram mantidas as autuações fiscais ³, cujas ementas, não por acaso, compartilham da mesma ementa:

REMESSAS DO EXTERIOR. CONTABILIZAÇÃO ATÍPICA. FALTA DE SUPORTE PROBATÓRIO PARA REEMBOLSOS DE DESPESAS. OPERAÇÕES ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO. OMISSÃO DE RECEITAS. RECUPERAÇÃO DE CUSTOS.

Delineado com clareza o contexto da autuação ao demonstrar que a contabilização dos recursos provenientes do exterior como reembolsos de despesas encontra-se dissociada da realidade. Mero acordo informal celebrado entre controladora e controlada não se mostra eficaz para lastrear a escrituração. Fatos demonstram que os registros na conta de obrigação deveriam ter sido realizados em conta de resultado, vez que a empresa controlada efetivamente prestou serviços para a controladora e foi remunerada com ingressos advindos do exterior na forma de recuperação de custos, prevista no art. 392, inciso II do RIR/99

E a situação dos presentes autos não difere da posta nos precedentes citados.

A matéria devolvida consiste em analisar como se deve **qualificar** os recursos provenientes do exterior objeto da autuação fiscal: são ingressos não tributáveis (reembolso de despesas) ou receitas tributáveis (recuperação de custos, art. 392, inciso II do RIR/99 ⁴)?

³ Ambos os casos as decisões foram proferidas por voto de qualidade no mérito.

⁴ Vide Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999.

Subseção V Subvenções e Recuperações de Custo

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

(...)

II - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III); (...)

Nesse contexto, cabe apreciar os lançamentos contábeis de remessas oriundas do exterior, que caso atendessem aos princípios basilares da contabilidade, deveriam ter sido realizadas a débito em conta de ativo e crédito em conta de **resultado**.

E na situação tratada no caso em tela, a contabilização a crédito ocorreu em contas **patrimoniais**, constitui-se em lançamento **atípico**.

Caso os fatos alegados pela recorrente pudessem conduzir a uma outra realidade, qual seja, de que seriam efetivamente de reembolsos de despesas, o que justificaria a contrapartida do débito em conta de ativo a crédito em contas patrimoniais, **deveriam ser lastreados por elementos hábeis para comprovar a escrituração**.

Apenas transcrição do registro contábil como "TRANSFERÊNCIA DE NUMERÁRIO" não se mostra eficaz, por si só, para comprovar a materialidade dos ingressos na condição de reembolsos de despesas.

No caso concreto, caberia à recorrente, diante da **contabilização atípica** das remessas do exterior, lastrear a sua escrituração com elementos de provas hábeis e idôneos, conforme art. 923 do RIR/99:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º). (Grifei)

Mero contrato **informal** celebrado com a sua controladora não é suficiente para fundamentar o registro contábil efetuado pela Contribuinte das remessas de divisas do exterior. Trata-se de liberalidade que não pode ser oponível ao Fisco.

Sequer houve preocupação da recorrente em segregar as despesas que foram incorridas por ela daquelas supostamente originadas do suporte dado à sua controladora. Não há como identificar quais despesas foram oriundas dos serviços prestados a título de prospecção, perfuração, avaliação, completação e workover (decorrente do contrato celebrado entre a recorrente e a Petrobrás) e daquelas derivadas do afretamento (referentes ao contrato celebrado entre a controladora da recorrente e a Petrobrás).

Ora, se o motivo dos alegados "reembolsos" (repita-se, na ordem de 59,2 milhões em 2002, 116,6 milhões em 2003 e 216,9 milhões em 2004) seria precisamente as despesas incorridas em favor de sua controladora, mostra-se inadmissível e inexplicável o procedimento da recorrente em optar por não segregar as suas despesas daquelas incorridas em favor da empresa no exterior.

Registre-se que a contabilização atípica da recorrente é fato incontroverso, inclusive confirmado por laudo de empresa especializada apresentado pela própria defesa.

Por isso, vale transcrever novamente excerto do Termo de Verificação Fiscal, cirúrgico:

A infração trata-se, em síntese, de omissão nas DIPJ's 2003 à 2005 (referentes aos anos-calendário 2002 à 2004) de valores recebidos como devolução de custos decorrentes de prestação

de serviços pela empresa controlada à empresa controladora, realizadas basicamente através das contas denominadas "Transocean Offshore Deepwater Drilling", "Transocean Offshore Limited", e "Sedco Forex Ind. Inc.", nas quais eram registradas as contrapartidas das transferências de numerário de banco no exterior para contas bancárias da TRANSOCEAN BRASIL LTDA, no Brasil, nos Bancos Safra e HSBC por ordem dessas pessoas jurídicas ligadas, para ressarcimento de custos com manutenção das embarcações objeto de afretamentos pela PETROBRAS).

(...)

Importante ressaltar que os valores ora tributados, oriundos de transferências de numerário com o intuito de Recuperação de Custos e/ou Subvenções para custeio ou operação, conforme descrito no presente item não foram oferecidos à tributação, haja vista não terem sido as remessas de "reembolsos" incluídas no Resultado do Exercício, por terem as mesmas sido contabilizadas basicamente em contas de obrigações da TRANSOCEAN BRASIL(p.e, TRANSOCEAN OFFSHORE, TRANSOCEAN DEEPWATER DRILLING, SEDCO FOREX INTL. INC.) ou de patrimônio líquido(capital a integralizar).(grifos originais)

Portanto, no caso concreto, caberia à Contribuinte, diante da contabilização atípica das remessas do exterior, lastrear a sua escrituração com elementos de provas hábeis e idôneos, conforme art. 923 do RIR/99, o que não ocorreu.

Diante do exposto, voto no sentido de **dar provimento** ao recurso especial da PGFN em relação à matéria "fluxo triangular de receitas".

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura