



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

Processo nº 15521.000335/2008-81
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.917 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de abril de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente ENSCO DO BRASIL PETRÓLEO E GÁS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

OMISSÃO DE RECEITAS. PREVISÃO CONTRATUAL.

Constitui omissão de receita a diferença apurada entre valores a serem faturados baseados em custos incorridos no interesse de tomadora de serviço em comparação com os valores efetivamente apurados na contabilidade a título de receita.

REEMBOLSO. SEGREGAÇÃO DE DESPESAS E CUSTOS.

É requisito essencial para que se reconheça que um gasto é suscetível de reembolso que o mesmo esteja devidamente segregado na contabilidade em plena consonância com o respectivo contrato de prestação de serviços.

GLOSA DE DESPESAS/CUSTOS.

Face à comprovação parcial, mantém-se parcialmente a autuação.

MULTAS ISOLADAS. IMPROCEDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 105.

As multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas, lançadas com fundamento no art. 44, § 1º, IV da Lei nº 9.430/96, não podem ser exigidas concomitantemente com a multa de ofício, nos termos da Súmula CARF nº 105.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2003, 2004

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Reconhecida a procedência do lançamento do IRPJ procede também o lançamento da CSLL, em virtude da relação de causa e efeito que os une.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para cancelar em parte a infração 002 e integralmente a infração 003, nos termos do voto do relator. Os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Amélia Wakako Morishita Yamamoto votaram por dar provimento parcial em maior extensão para também obstar a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo designado redator do voto vencedor sobre o tema o Conselheiro Roberto Silva Junior.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

(assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Ângelo Antunes Nunes (suplente convocado para manter paridade do colegiado), Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado em substituição à Conselheira Bianca Felícia Rothschild) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausente justificadamente a Conselheira e Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte acima identificado contra o acórdão 12-082.466, proferido pela 1ª Turma da DRJ/RJO, na sessão de 17 de junho de 2016, que, ao apreciar a impugnação apresentada pelo contribuinte, por unanimidade de votos, julgou-a improcedente, entendendo procedente o lançamento tributário efetuado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me parcialmente do relatório confeccionado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito, complementando ao final:

Trata o processo dos autos de infração de fls. 1.739 a 1.757, exigindo da Interessada, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, (IRPJ), a multa isolada pelo não recolhimento da estimativa do IRPJ, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, (CSLL), e a multa isolada pelo não recolhimento da estimativa da CSLL, respectivamente, nos valores de R\$7.912.886,19, R\$2.822.868,49, R\$2.865.919,02 e R\$1.471.792,91, acrescidos em cada um dos tributos, de multa de ofício de 75%, e juros de mora.

O enquadramento legal consta nos respectivos autos de infração.

A descrição dos fatos aponta três infrações:

Infração 001. Omissão de receitas de exportação;

Infração 002. Glosa de custos;

Infração 003. Falta de recolhimento de estimativas do IRPJ e da CSLL.

No Termo de Verificação Fiscal, fls.1.758 a 1804, consta que:

- na prestação de serviços com a PETROBRÁS foram firmados dois contratos distintos, um com a controladora localizada nas Ilhas Virgens Britânicas, PRIDE INTERNATIONAL LTD, específico para o afretamento de embarcações, e outro com a controlada, (a Interessada), que alcança efetivamente a prestação dos serviços;

- o valor do primeiro contrato, (afretamento de embarcações), corresponde a em torno de 90% do total do valor contratado;

- conforme contrato, cabe à empresa localizada no exterior, proprietária da plataforma, manter tanto a plataforma quanto os seus pertences arcando com os custos dali advindos;

- a Interessada tinha a obrigação de prestar os serviços de perfuração, avaliação, complementação e/ou "workover" de poços de petróleo e/ou gás na plataforma fretada, responsabilizando-se com os padrões internacionais de segurança e despesas de pessoal;

- no caso de fornecimento de materiais e contratação de serviços de terceiros, deveria haver prévia aprovação da PETROBRÁS, que, então, iria reembolsá-la;

- o que efetivamente ocorreu, foi que a Interessada arcava com todos os custos e despesas, incluindo os de responsabilidade contratual da empresa estrangeira, intrínsecos às plataformas;

- *para adimplir estes gastos, a controladora PRIDE INTERNATIONAL LTD enviava mensalmente valores elevados a título de empréstimos;*
- *este artifício permitiu o envio pela PETROBRÁS de altas somas à controladora, (PRIDE INTERNATIONAL LTD), já que dessa maneira foi possível enquadrar quase que a totalidade do valor (soma dos valores dos contratos com a empresa estrangeira e com a controlada) sob o alcance da alíquota zero que obsta a retenção na fonte para afretamento de embarcações, conforme Lei nº 9.481 de 1997, artigo 1º, inciso I;*
- *a empresa do grupo PRIDE, responsável pela plataformas operadas no Brasil, é a PRIDE FORAMER SAS, situada em Velizy/França;*
- *a partir de setembro de 2002 foi elaborado um contrato de prestação de serviço entre a Interessada e a PRIDE FORAMER SAS, (fls.5500 a 5568);*
- *o objetivo de tal contrato foi o de respaldar a Interessada a arcar com todos os gastos necessários para manter as plataformas da PRIDE FORAMER, assim, o dinheiro passou a entrar no Brasil como receita de exportação;*
- *foram solicitados, dentre eles, relatórios mensais que deveriam segregar os custos e despesas referentes ao mencionado contrato de prestação com base ;*
- *às fls.1762, consta que o contrato previa que cabia à Interessada todos os atos, obrigações e funções necessárias para a logística das operações das embarcações, sendo que a PRIDE FORAMER outorgou todos os poderes necessários à Interessada para a efetivação de quaisquer pagamentos de despesas em seu nome, (PRIDE FORAMER);*
- *o contrato previa que os honorários corresponderiam ao somatório dos custos diretos com 30% de margem, despesas com sub contratação de terceiros, despesas e gastos de capital, e outras despesas necessárias;*
- *concluiu a Fiscalização que o referido contrato foi elaborado com a finalidade de amparar os gastos que a Interessada já estava efetuando e cuja obrigatoriedade contratual, conforme os contratos de afretamento entre a PRIDE FORAMER e a PETROBRAS era da empresa estrangeira;*
- *às fls.1.763, consta que a Interessada respondeu que era impossível segregar os custos e despesas incorridos em nome da PRIDE FORAMER e os relacionados aos serviços prestados à PETROBRAS;*
- *a Fiscalização com base nos contratos elaborados entre a Interessada, a PRIDE FORAMER e a PETROBRAS, concluiu da possibilidade de haver a segregação de, pelo menos, alguns daqueles gastos;*

-
- às fls.1764, item 8, consta que da análise da conta 311000.01 - Salário de expatriados, verificou-se que os débitos ali contabilizados em 31/01/2002, referentes ao INSS de janeiro das quatro plataformas e o débito contabilizado em 28/02/2002 referente à parte do INSS de fevereiro, os quais totalizaram R\$ 427.750,48, foram transferidos para a conta INSS - Previdência Social 312000.01;
 - com base nestas constatações a Interessada foi intimada a apresentar manifestações acerca das constatações acima descritas, (detalhadas nos itens I a 7 de fls.1.762 a 1.764);
 - também foi intimada a apresentar documentação comprobatória dos lançamentos discriminados no item 8, acima mencionado, bem como todos os comprovantes de despesas de INSS referente aos Expatriados, que tenham sido lançados nesta conta, durante o ano-calendário 2002, agrupando-os mensalmente e demonstrando seus lançamentos no Razão;
 - da mesma forma, a Interessada foi intimada a informar sobre a possibilidade de segregar os custos e despesas referente aos serviços prestados à PETROBRAS dos gastos efetuados em nome da PRIDE FORAMER, em conformidade com o contrato firmado com esta última;
 - às fls.1.605/1.608, consta que a Interessada respondeu que as obrigações comuns foram por ela assumidas, sendo que o método utilizado não causou prejuízo ao Fisco;
 - a Fiscalização intimou a Interessada a apresentar as notas fiscais referentes às despesas/custos listadas às fls.1.617, conforme termo de intimação de fls.528/533;
 - com base nas cláusulas do contrato de prestação de serviços assinado em setembro de 2002, entre a Interessada e a PRIDE FORAMER SAS, descritas às fls.1.625/1.638, a Fiscalização concluiu que a Interessada arcou com custos e despesas sem possuir receita correspondente, sendo que tais custos foram incorridos no interesse da PRIDE FORAMER SAS;
 - desta forma, considerou-se como omissão de receita de exportação, as diferenças apuradas entre os valores reais a serem faturados, baseados em custos incorridos no interesse da empresa estrangeira, (PRIDE FORAMER SAS), em comparação com os valores efetivamente apurados em sua contabilidade a título de receita de exportação, (Infração 001);
 - as diferenças ocorreram porque a Interessada não considerou todos os custos ocorridos no interesse da PRIDE FORAMER SAS como receita de exportação, mas, sim, como sendo reembolso;
 - às fls.933 e 1.624, consta que a Interessada solicitou à Fiscalização que os saldos credores de IRPJ e CSLL não fossem utilizados para dedução de tributos em possível lançamento de

ofício, uma vez que os referidos saldos já foram utilizados em DCOMPs;

- às fls.1.628, consta que a Interessada contabilizou gastos a serem reembolsados na conta 316103.07 - “Custos de Drydock Transferidos”;

- as diferenças entre os valores dos custos referentes aos serviços prestados pela Interessada no interesse da PRIDE FORAMER SAS e os reconhecidos como receita de exportação, estão demonstrados às fls.1.640/1.641 e Anexos A e B de fls.1.645/1.655;

- registrou a Fiscalização que, pelo fato de os gastos realizados em determinado mês terem as respectivas notas fiscais emitidas apenas no mês seguinte, a diferença apurada no mês de dezembro de 2002, foi lançada no mês de janeiro de 2003;

- como as notas fiscais referentes às despesas/custos listadas às fls.1.617, não foram apresentadas, operou-se a glosa conforme fls.1.642/1.643, (Infração 002);

- também foram lançadas multas em decorrência do não recolhimento do IRPJ e CSLL calculados com base no balanço de suspensão/redução recalculados, conforme demonstrado no Anexo C, (Infração 003).

Os formulários FAPLI, FACS e demonstrativos de compensação de bases negativas e de prejuízos fiscais estão às fls.1.581/1.589.

Inconformada com o crédito tributário originado da ação fiscal da qual teve ciência do lançamento em 12-12-2008, (fls.1.580), a Interessada apresentou em 12-01-2009, (fls.1.704), a impugnação de fls.1.947 a 1.985, alega em síntese, o que segue:

- firmou com a PETROBRÁS contratos de prestação de serviços de perfuração, avaliação, complementação e/ou “workover” de poços de petróleo e/ou gás;

- a PRIDE FORAMER SAS firmou com a PETROBRÁS contratos de afretamento de plataformas, (embarcações), para que fossem utilizadas nos serviços acima mencionados;

- em meados 2002, celebrou com a PRIDE FORAMER SAS, um contrato de prestação de serviços para que ela possa prestar a esta serviços de apoio logístico necessários para que as plataformas possam desempenhar seu papel no afretamento

- os contratos de afretamento, de perfuração e este de prestação de serviços de apoio logístico não se confundem;

- as empresas atuaram dentro dos limite dos seus respectivos contratos;

- os preços praticados em todos os contratos foi o de mercado;

- a PETROBRÁS participou e assinou os contratos, concordando com tudo que foi praticado;
- não houve conluio com a PETROBRÁS conforme sugerido pela Fiscalização;
- o Decreto nº.2.745, de 1998, a Lei do Petróleo e os Regulamentos de Procedimento Licitatório com base em regulamentos e decretos é que impõem a celebração de dois contratos distintos: um com a empresa estrangeira cujo objeto é o afretamento da embarcação, (em que o pagamento representa 85 % a 90% do valor total do contrato) e outro com a empresa brasileira cujo objeto é a prestação de serviços, (em que o pagamento representa 15% ou 10% do valor total do contrato);
- é equivocada a exigência que os dois contratos firmados pela PETROBRÁS deveriam ser um só;
- as diversas situações verificadas neste tipo de atividade justificam a segregação adotada: há um negócio essencialmente local, que é a prestação de serviços de perfuração, e um negócio essencialmente internacional, que é o afretamento das plataformas;
- é equivocado o entendimento que arca com os custos de ambos os contratos;
- conforme demonstrado às fls.1.899, e DIPJs, auferiu nos períodos lucro operacional, tendo havido prejuízo fiscal apenas por razões extra operacionais, quais sejam, variações cambiais decorrentes da flutuação da taxa de conversão da moeda nacional em dólar norte americano;
- portanto, o lançamento deve ser anulado por vício de motivo, conforme doutrina e Lei nº.9.784, de 1999;
- a Fiscalização não provou que houve omissão de receita, portanto, ocorreu erro no enquadramento legal, uma vez que os dispositivos ali mencionados referem-se a situações em que restou comprovada a omissão de receita;
- ocorreu inadequação do enquadramento legal uma vez que a Fiscalização utilizou normas de preços de transferência, tendo sido também violado o artigo 19, da Lei nº.9.430, de 1996, devendo o lançamento por mais esta razão ser anulado;
- alie-se a isto o fato de a Fiscalização não ter mencionado o enquadramento legal das alíquotas, e de ter citado, em relação à CSLL, dispositivo já revogado;
- houve a segregação na contabilidade dos pagamentos recebidos da PRIDE FORAMER pelos serviços prestados por ela (Interessada), tendo sido os mesmos reconhecidos como receitas;
- os pagamentos recebidos da PRIDE FORAMER que se destinaram a lhe ressarcir das despesas pagas em nome da

PRIDE FORAMER, não constituem receita, pois, foram meros reembolsos;

- as cláusulas 1.01 e 1.02 do seu contrato de prestação de serviços com a PRIDE FORAMER SAS, transcritos às fls.1.733, confirmam que os pagamentos efetuados a título de reembolso destinaram-se a lhe ressarcir das despesas pagas em nome daquela empresa estrangeira;

- a cláusula 1.03, transcrita às fls.1.737, do mesmo contrato, deixa claro que atuou na condição de mera mandatária da PRIDE FORAMER SAS,

- os artigos 653 e 676, do Código Civil deixa claro que os pagamentos referem-se a reembolso do mandante ao mandatário;

- ocorreram erros na apuração do crédito em decorrência de falhas na análise de cada uma das rubricas de gastos: salários, encargos sociais, materiais, utilidades, uniformes, impostos, taxas, transportes de equipamentos e pessoas, despesas operacionais com veículos, aluguéis, seguros, gastos com expatriados;

- tais falhas decorreram do fato de ter se utilizado valores referentes a reembolso no cálculo das rubricas de gastos, bem como, de ter se utilizado o método de amostragem no lançamento de tributo;

- ao interpretar de forma abusiva o contrato de prestação de serviços, classificou como componente do preço valores referentes a reembolso;

- a cláusula 2.02.c do contrato ao fixar que as despesas e gastos de capital relacionados às plataformas da PRIDE FORAMER SAS devem ser cobradas desta, mas sem a margem de 30%, também deixa claro que se trata de reembolso, já que a margem somente se aplica à alínea “a” da mesma cláusula;

- a amostragem, por sua vez, restringe-se à demonstração da ocorrência das infrações, e seu uso indevido levou a que o lançamento tenha sido feito com base em mera presunção;

- ela e a PRIDE FORAMER SAS adotaram o critério simples e objetivo de utilizar a receita obtida com o contrato de perfuração com a PETROBRÁS como a base para o rateio dos custos após a retirada dos valores que se referiram a reembolso;

- a Fiscalização, lado outro, pretendeu sustentar que seria necessário um cálculo detalhado, linha a linha, e pretendeu realizar tal cálculo;

- contudo, deixou de efetuar rateios para valores que demandariam tal providência, sendo que, para os poucos casos em que se propôs a ratear, aplicou critérios insustentáveis;

- quanto as despesas referentes a salários, ordenados, encargos sociais, e outros benefícios, além de a amostragem ter se referido a alguns meses, selecionou aleatoriamente, sem nenhum critério objetivo, os cargos cujos salários foram utilizados para fins de rateio dos custos;

- às fls.1.955, apresenta planilha em que consta os cálculos por ela realizados e os feitos pela Fiscalização;

- a glosa de custos decorrente da intimação reportada pela Fiscalização no termo de verificação fiscal, e reproduzida na sua impugnação, foi indevida, pois, o simples fato de não ter apresentado algumas notas fiscais não seria suficiente para a glosa;

- tais despesas podem ser provadas por outros meios de provas além de notas fiscais, conforme jurisprudência transcrita às fls.1.957 a 1.958;

- contudo, a Fiscalização limitou-se a requerer somente a apresentação de notas fiscais, houvesse intimado a apresentar outros documentos a conclusão teria sido diferente;

- assim, às fls.1.961, produz quadro vinculando cada uma das contas de despesas/custos glosadas com os documentos de fls.2.197/2.249, que apresenta;

- no que se refere a concomitância de multas isoladas e multa proporcional, não cabe a cumulação de penalidades para o mesmo fato, caracterizando “bis in idem” de natureza de confisco, conforme doutrina e jurisprudência;

- às fls.1.964, produziu demonstrativo mostrando a coincidência das bases de cálculo sobre as quais incidiram as duas multas;

- com base na CRFB/1988 e artigo 161, do CTN, não cabe a incidência de juros moratórios sobre as penalidades pecuniárias, por, dentre outras razões ser matéria de lei complementar, conforme doutrina e jurisprudência;

- não cabe a aplicação da Selic;

- finalizou requerendo a produção de prova pericial e diligência, indicando o perito às fls.1.822 e quesitos no Anexo F;

Às fls.4.533, consta petição na qual requer a juntada de versão traduzida e juramentada dos documentos em língua estrangeira acostados anteriormente. Os documentos com tradução juramentada estão às fls.4.538 a 5.561.

Nas fls. 9625 a 9655 está inserto o Acórdão 1201001.096– 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do CARF, que anulou o Acórdão 12-27.124 de 13/11/2009 proferido pela 8ª Turma da DRJ/RJO. Na ementa consta que não foi analisado o item 10 “Outras Despesas”. Por fim informa que nesse novo julgamento deve ser analisado a exclusão de prejuízo fiscal, considerando que receita não foi faturada e não houve pagamento de tributo.

Na sequência, foi proferido o Acórdão recorrido, que julgou improcedente a impugnação apresentada, com o seguinte ementário:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016

NULIDADE DE ACÓRDÃO.

Decretada a nulidade de Acórdão pelo CARF devido a falta de análise de algum item da autuação, deve ser elaborado novo Acórdão com a análise deste item.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

OMISSÃO DE RECEITAS. PREVISÃO CONTRATUAL.

Constitui omissão de receita a diferença apurada entre valores a serem faturados baseados em custos incorridos no interesse de tomadora de serviço em comparação com os valores efetivamente apurados na contabilidade a título de receita.

REEMBOLSO. SEGREGAÇÃO DE DESPESAS E CUSTOS.

É requisito essencial para que se reconheça que um gasto é suscetível de reembolso que o mesmo esteja devidamente segregado na contabilidade em plena consonância com o respectivo contrato de prestação de serviços.

GLOSA DE DESPESAS/CUSTOS.

Face a falta de comprovação, mantém-se a autuação.

MULTA ISOLADA. INCIDÊNCIA.

A Lei nº.9.430/1996 ao prever as infrações por falta de recolhimento de antecipação e de pagamento do tributo ou contribuição definitivos, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e não são excludentes.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003,2004

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Reconhecida a procedência do lançamento do IRPJ procede também o lançamento da CSLL, em virtude da relação de causa e efeito que os une.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A empresa autuada foi intimada em 08/07/2016, através de sua caixa postal eletrônica (fls. 9708), e inconformada com a decisão que lhe foi desfavorável, apresentou, em 05/08/2016 (9837), tempestivamente, Recurso Voluntário, através de representante legal, pugnando por provimento, onde apresenta argumentos que serão a seguir analisados.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 1972, razão pela qual deve ser conhecido.

I. DA ANÁLISE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Conforme relatado, trata-se o presente PAF de autos de infração com o escopo de constituir créditos tributários referentes ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica -IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL dos anos-calendário de 2003 e 2004.

Denotam-se dos autos que a Pride Foramer SAS, instituiu no Brasil a controlada Pride do Brasil Serviços de Petróleo Ltda, ora recorrente. Para que estas empresas prestassem serviços junto à Petrobrás, foram firmados dois contratos, um com a empresa estrangeira Pride Foramer SAS, específico para o afretamento de embarcações, e outro com a controlada brasileira Pride do Brasil, relativo ao serviço de perfuração, que alcançava efetivamente a prestação de todos os serviços de que necessitava a Petrobrás.

O contrato de afretamento envolvia grandes valores, em torno de 90% da soma dos dois contratos, enquanto o contrato firmado com a empresa brasileira previa pagamentos da ordem de 10% da soma dos dois contratos. Assim, na ótica do fisco, apesar de os contratos firmados com a Petrobrás preverem que 90% dos pagamentos efetuados iriam para a empresa estrangeira pelo afretamento de suas plataformas, a controlada brasileira prestou a quase totalidade dos serviços contratados, inclusive a administração de plataformas, de tal sorte a arcar com os custos e despesas, incluindo os de responsabilidade contratual da empresa estrangeira, sem possuir uma receita correspondente, o que fez com que apurasse prejuízos consecutivos.

Desta forma, segundo ainda a fiscalização, para que fosse possível a adimplência de tais gastos, a Pride Foramer SAS celebrou com a Pride do Brasil um contrato de prestação de serviços e, com base nele, a empresa estrangeira remeteu vultosos valores para

a coligada brasileira, escriturados por esta última, não como receitas da sua atividade, mas sim como reembolso de custos e despesas realizados por ordem e conta da Pride Foramer SAS.

Assim, concluiu a fiscalização que não haveria que se falar em reembolso de despesas, mas em verdadeira auferição de receitas por parte da Pride do Brasil, que, contudo, foram omitidas de sua contabilidade.

Por outro lado, após argüir hipóteses de nulidade do auto de infração e acórdão *a quo*, aduz o contribuinte litude dos procedimentos adotados, dada a existência de uma motivação operacional a justificar a segregação dos contratos de afretamento e perfuração, além de apontar a existência de erros na apuração do crédito tributário e impossibilidade de se utilizar o método da amostragem para quantificar o tributo decorrente da infração porventura detectada. Por fim, alega ainda a ilegalidade da cumulação de multa de ofício e isolada (estimativas) sobre a mesma base e impossibilidade de incidência da Taxa Selic sobre as penalidades pecuniárias.

Pois bem. Passo a analisar argumentos suscitados.

DA NULIDADE DO ACÓRDÃO *A QUO*.

De acordo com sua peça recursal, alega o contribuinte que não foram analisadas as contas contábeis levantadas pela fiscalização relativas a: outros custos diretos, segurança, impostos e taxas, e outras despesas.

Em que pese suas alegações, entendo que elas não merecem ser acolhidas.

Conforme constata-se no TVF (fl. 1.632), a conta contábil denominada "outros custos diretos", refere-se às despesas com "Combustíveis e Lubrificantes". Ao contrário do que aduz, o acórdão recorrido tratou sim do tema, dedicando, inclusive, tópico específico:

2.5.2. Combustíveis e lubrificantes.

A cláusula 4.6.3 do contrato firmado entre a PETROBRÁS e a PRIDE FORAMER SAS, (Anexo I, fls.15, 178, 397 e 820), e a cláusula 3.23 do contrato firmado entre a PETROBRÁS e a Interessada, (Anexo I, fls.83, 308, 630 e 722), impunham que tais despesas eram obrigação de ambas as empresas.

Portanto, como a Interessada não cumpriu o dever jurídico de segregar estas despesas, haveria de se determinar um critério para rateá-las.

É assente na jurisprudência administrativa que, em não havendo a correta contabilização das despesas, não cabe ao fisco o ônus de refazer a escrituração para segregar as despesas, sendo correto ratear os custos e despesas com base em cláusulas contratuais firmadas anteriormente pelas partes envolvidas.

Portanto, atuou corretamente a Fiscalização quando rateou as despesas em epígrafe com base nos percentuais de receitas previstas nos contratos firmados com a PETROBRÁS (fl. 4.988).

Assim resta claro que o tema supostamente omitido foi objeto de indeferimento específico por parte da DRJ, não havendo que se falar em nulidade por cerceamento de defesa.

Com referência aos itens "segurança (correspondente ao item 7 do TVF) e "outras despesas" (item 14 do TVF), também não há que se falar em omissão, vez que essas matérias não foram objeto de irresignação por parte da ora recorrente, não havendo se instaurado litígio quanto a elas.

Se tais matérias não eram objeto de controvérsia, pois não foram contestadas, não havia porque sobre elas se manifestar o acórdão proferido pela DRJ.

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Em sede de preliminar, argüiu a recorrente que o auto de infração questionado é nulo, haja vista a atipicidade da conduta a ele atribuída (omissão de receita) e também pela ausência de diploma legal que a fundamente. Segundo entende, o tipo "omissão de receita" é totalmente inaplicável ao caso concreto na medida em que não há indícios de que houve uma receita efetivamente auferida pela recorrente e, ato contínuo, omitida.

Ainda de acordo com a recorrente, a fiscalização teria, também, mencionado regras relativas a preços de transferência, sem que, todavia, qualquer menção a preços de transferência fosse feita em qualquer parte dos autos, e sem que qualquer dos métodos de apuração do preço médio fosse cogitado, mencionado ou calculado.

Outrossim, estaria ausente a indicação dos dispositivos atinentes à alíquota a ser aplicada no caso da IRPJ, dos dispositivos que legitimam a incidência adicional do imposto, sua alíquota e base de cálculo.

Também não há como concordar com tais argumentos.

Da leitura do TVF, resta claro os fatos imputados à empresa autuada, qual seja, omissão de receitas típicas de sua atividade. Veja-se que, à despeito e tal conclusão, a fiscalização enquadrava tal constatação na previsão contida no artigo 24 da Lei nº 9.249/1995, o qual é repetido pelo artigo 288 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 - RIR/99.

Esses dispositivos assim prevêm:

Lei nº 9.249/1995

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º *O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

§ 4º *Para a determinação do valor da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep, na hipótese de a pessoa jurídica auferir receitas sujeitas a alíquotas diversas, não sendo possível identificar a alíquota aplicável à receita omitida, aplicar-se-á a esta a alíquota mais elevada entre aquelas previstas para as receitas auferidas pela pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

§ 5º *Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se ao recolhimento da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, calculadas por unidade de medida de produto, não sendo possível identificar qual o produto vendido ou a quantidade que se refere à receita omitida, a contribuição será determinada com base na alíquota ad valorem mais elevada entre aquelas previstas para as receitas auferidas pela pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

§ 6º *Na determinação da alíquota mais elevada, considerar-se-ão: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

I – para efeito do disposto nos §§ 4o e 5o deste artigo, as alíquotas aplicáveis às receitas auferidas pela pessoa jurídica no ano-calendário em que ocorreu a omissão; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – para efeito do disposto no § 5o deste artigo, as alíquotas ad valorem correspondentes àquelas fixadas por unidade de medida do produto, bem como as alíquotas aplicáveis às demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

RIR/99

Art. 288. Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

Dessa forma, labora em equívoco o contribuinte quando afirma que a omissão de receitas teria lugar somente no caso das hipóteses por ele referidas. Os artigos 281 a 287 do RIR/999 tratam do lançamento relativo à omissão de receitas por presunção legal, hipótese diversa da contida nos autos onde a infração foi apurada por prova direta.

Com efeito, uma vez tendo verificado *in loco* a omissão de receita da atividade pelo sujeito passivo, haja vista que ele escriturou como reembolso de despesas

valores que recebeu em razão de contrato de prestação de serviços celebrado com sua coligada no exterior, outro não podia ser o enquadramento legal aplicado senão o do artigo 24 da Lei 9.249/1995, o qual é repetido pelo artigo 288 do RIR/99.

Logo, não há como acolher sua argüição de nulidade, pois a fiscalização apontou de forma clara e objetiva a conduta imputada à recorrente, possibilitando, assim, exercer de forma irrestrita o seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Vale dizer, o lançamento atendeu a todas as exigências constantes no artigo 10 do Decreto 70.235/72, que prevê:

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

Todos os elementos essenciais ao auto de infração estão presentes, não estando evidenciada situação de prejuízo ao direito de defesa que possa ensejar a decretação de nulidade.

DO MÉRITO.

DA INFRAÇÃO 001. DA OMISSÃO DE RECEITAS

Segundo constatou a fiscalização, a apuração de omissão de receita decorreu do fato do contribuinte ter contabilizado grande parte das receitas advindas dos serviços prestados à sua coligada Pride Foramer SAS como reembolsos de custos e despesas realizados em nome desta.

Considerou-se, assim, como omissão de receita de exportação as diferenças apuradas entre os valores reais a serem faturados, baseados em custos ocorridos no interesse da empresa estrangeira, em comparação com os valores efetivamente apurados em sua contabilidade a título de receita de exportação.

Por sua vez, alega a recorrente licitude dos contratos e procedimentos adotados, assim como a insubsistência da qualificação jurídica atribuída pela fiscalização aos elementos de fato colhidos durante os trabalhos fiscais.

O cerne da questão refere-se à análise da natureza jurídica dos ingressos de recursos em questão. Assim, impõe-se determinar se os valores ingressaram nos cofres da

recorrente a título de reembolso de despesas, ou como pagamentos pelos serviços prestados com base no contrato celebrado entre o contribuinte e a Pride Foramer SAS.

A solução da presente controvérsia deve-se pautar, então, pela análise dos contratos de afretamento (celebrados entre Pride Foramer SAS e Petrobrás), de perfuração (celebrados entre Pride do Brasil e Petrobrás) e de prestação de serviços (celebrado entre Prime do Brasil e Pride Foramer SAS), tendo como destaque as cláusulas relativas aos objetos de cada um desses contratos.

Os contratos de afretamento tinham por objeto básico o afretamento, à Petrobrás, de plataforma de petróleo, a fim de serem utilizadas na perfuração e/ou avaliação e/ou complementação e/ou "workover" de poços de petróleo e/ou gás na plataforma continental brasileira ou em águas internacionais (vide Anexo I). No objeto dos contratos estava incluída a execução, pela contratada (Prime Foramer SAS), de todas e quaisquer operações necessárias ao perfeito cumprimento do afretamento objeto do contrato, tais como execução e supervisão do posicionamento, lastreamento e movimentação da unidade.

Os contratos de prestação de serviços de perfuração, por seu turno, tinham por objeto essencial a prestação, pela Pride do Brasil, dos serviços de perfuração e/ou avaliação e/ou complementação e/ou "workover" de poços de petróleo e/ou gás natural, na plataforma continental brasileira.

Do confronto entre tais contratos, pode-se observar a existência de algumas obrigações comuns, como por exemplo: (i) providenciar, antes do início do contrato, um teste geral das condições operacionais de todos os equipamentos da unidade e (ii) planejar e conduzir as operações destinadas a evitar e combater erupções de petróleo, gás, incêndios ou outros acidentes. Tais obrigações em comum, contudo, refletiam aspectos meramente acessórios aos verdadeiros objetos contratados.

Havia, por outro lado, uma série de obrigações que incumbiam de modo exclusivo a cada uma das contratadas, podendo-se enumerar, quanto aos contratos de afretamento, como responsabilidade da Pride Foramer SAS:

i. o dever de responder pela operação, supervisão, direção técnica e administrativa e pela tripulação necessária à eficiente e completa execução do afretamento contratado, como única responsável;

ii. o dever de arcar com o custo de reposição dos equipamentos, materiais e acessórios necessários ao adequado funcionamento da unidade, bem como as despesas com reparos de qualquer natureza nos equipamentos cuja responsabilidade pelo fornecimento seja sua.

Como bem ressaltado pelo acórdão proferido pela DRJ, nos contratos de afretamento "também consta que a FORAMER deveria manter, às suas custas, além da Unidade, toda a tripulação adequada e suficiente à sua operação, arcando com todas as obrigações trabalhistas, gastos com movimentação da tripulação e que deveria manter uma identificação especial para essa tripulação de modo a distingui-la do pessoal da PETROBRÁS e de outras empresas que, eventualmente, atuassem em outros serviços ligados ao objeto do contrato" (fls. 4.982-4.983).

Uma primeira conclusão que se pode retirar da comparação entre os contratos de afretamento e de perfuração é a de que, apesar de existirem algumas obrigações em comum, tais contratos contemplam obrigações bastante distintas e plenamente segregáveis.

Finalmente, no que se refere ao contrato de prestação de serviços celebrado entre a recorrente e a Pride Foramer SAS, seu objeto consistia na prestação de serviços pela Pride do Brasil à Pride Foramer SAS "com a finalidade de manter as operações das embarcações objeto dos contratos no Brasil, incumbindo à prestadora todos os atos, obrigações e funções necessárias para a logística das operações das referidas embarcações".

A prestação contratada, bem se vê pelos termos empregados, foi a mais ampla possível, de modo que ficou a empresa brasileira, ora recorrente, incumbida de levar a cabo praticamente todas as atividades inerentes ao serviço de afretamento.

Tal constatação, aliás, não é sequer negada pela recorrente, que, em suas razões de recurso voluntário, chega a afirmar que, em virtude de as plataformas serem bens cuja logística de operação demanda a contratação de serviços e atividades locais e tendo em vista ainda o fato de que a Prime Foramer não dispunha de pessoal próprio no Brasil, "optou-se por atribuir à RECORRENTE a responsabilidade contratual pela consecução de tais atividades" (fl. 5.076).

Nesse momento, é importante firmar mais uma inafastável premissa para a solução da presente controvérsia: a Pride do Brasil, por força do contrato de prestação de serviços celebrados com a Pride Foramer SAS arcava efetivamente com os custos tanto dos contratos de afretamento (que tinham como partes a Petrobrás e a Pride Foramer), quanto dos contratos de perfuração.

Em que pese essa cumulação de obrigações na recorrente pudesse conduzir à conclusão da impossibilidade de separação dos gastos incorridos para dar cumprimento ao contrato de perfuração e dos gastos incorridos "em benefício" da Pride Foramer para a consecução do afretamento, deve-se ter em mente que referidos contratos, como já assentado anteriormente, contemplam obrigações bastantes distintas e plenamente segregáveis.

Avancemos, então, na análise de algumas cláusulas específicas que regiam o contrato de prestação de serviços originalmente celebrado entre a recorrente e a Pride Foramer SAS. São elas:

1. SERVIÇOS

1.01 O objeto do presente contrato é a prestação de serviços pela PRESTADORA à TOMADORA com a finalidade de manter as operações das embarcações objeto dos Contratos no Brasil, incumbindo à PRESTADORA todos os atos, obrigações e funções necessárias para a logística das operações das referidas embarcações.

*1.02 Qualquer pagamento de despesas pela PRESTADORA **em nome** da TOMADORA, no âmbito deste contrato, será reembolsado pela TOMADORA em conformidade com as previsões contidas no item 2.*

1.03 Para os fins deste contrato, a TOMADORA outorga à PRESTADORA todos os poderes necessários para a efetivação

dos referidos pagamentos e para a negociação com terceiros, relativamente a qualquer aspecto relacionado às despesas, interesse da TOMADORA.

.....

HONORÁRIOS E CUSTOS

2.01 Em conformidade com os serviços a serem prestados pela PRESTADORA no âmbito do presente contrato, a partir da data mencionada no item 5.01 abaixo, a TOMADORA concorda em pagar honorários profissionais de acordo com as previsões desta cláusula.

2.02 Os honorários mencionados na cláusula anterior serão correspondentes ao somatório dos seguintes valores:

a) custos diretos (basicamente, custo de matérias-primas, suprimentos, encargos trabalhistas, gastos com reparos e manutenção, desembolsos de aluguel, transporte e seguros, além de gastos com combustíveis e lubrificantes), sobre os quais se aplicará um percentual de margem correspondente a 30% (trinta por cento);

b) despesas com subcontratação de terceiros para desempenhar os serviços contratados;

c) despesas e gastos de capital relacionadas às plataformas da TOMADORA;

d) outras despesas necessárias à consecução dos serviços.

(negrito acrescido).

A partir de 1º de julho de 2004, com a redação vigente durante todo o período remanescente fiscalizado, o item 2.02, "a", da cláusula referente aos honorários e custos foi modificado, de modo a reduzir para 20% (vinte por cento) o percentual de margem a ser aplicado.

Ao interpretar as disposições em comento, aduz a recorrente que as cláusulas 1.01 e 1.02 estabelecem previsão específica de reembolso para as hipóteses em que tenha arcado com despesas em nome da Foramer. Argumenta, ademais, que as hipóteses de reembolso estão relacionadas aos casos em que tenha agido como mandatária da Foramer, encontrando-se rigidamente definidas nas alíneas "b", "c" e "d" da cláusula 2.02.

Não há como concordar com suas razões.

Em primeiro lugar porque a cláusula 2.02 do contrato em nenhuma hipótese estipula que os valores a serem recebidos sem margem teriam a natureza de reembolso. Por outro lado, se algo está dito de modo claro, rígido e expresso na referida cláusula é que todos os valores ali descritos integram os **honorários profissionais** devidos pela Pride Foramer à Pride do Brasil.

Em segundo lugar porque nada há nos autos leva a crer que a recorrente, em qualquer momento que seja, tenha atuado como mandatária da Prime Foramer SAS.

O contrato de mandato, nos termos do art. 1288 do Código Civil de 1916 e do art. 653 do novo diploma, opera-se quando alguém recebe de outrem poderes para, em seu nome (do mandante), praticar atos ou administrar interesses, sendo a procuração o instrumento do mandato.

Dessa forma, sem exceção, entendo que todas as despesas assumidas pela recorrente o foram sempre em nome próprio, não se identificando nos autos uma única nota fiscal que tenha sido faturada em nome da Prime Foramer SAS.

Igualmente, não existe nos autos um único contrato, seja de compra e venda de mercadorias, seja de seguro ou de prestação de serviços, em que a recorrente tenha, em nome da Pride Foramer, assumindo algum tipo de obrigação.

Entendo ainda que nem mesmo as chamadas "autorizações para Despesas" (*Authorizations for Expenditure - AFE*) prestam-se para tal finalidade. Com efeito, a leitura do "Manual de Gestão de Qualidade" emitido pela Pride Internacional, cuja versão devidamente traduzida se encontra às fls. 4.353 a 4.370, revela que tais "Autorizações para Despesas" refletem em verdade uma política interna vigente em todo o Grupo Pride, com vistas a racionalizar o acompanhamento de todos os investimentos realizados, não guardando nenhuma relação com a alegada investidura de poderes para que uma empresa do grupo (no caso a Pride do Brasil) realizasse despesas em nome de outra (Pride Foramer SAS.)

Logo, tendo em vista a completa ausência de elementos que demonstrem a efetiva atuação da recorrente na condição de mandatária da Pride Foramer SAS, tem-se que todas as despesas realizadas com vistas a levar a cabo o afretamento das plataformas de petróleo foram feitas a título de prestação de serviços.

E o próprio contrato é muito claro nesse sentido, ao determinar que os serviços a serem prestados pela Pride do Brasil seriam remunerados por meio de honorários profissionais correspondentes ao somatório dos valores referentes a custos diretos (custo de matérias-primas, suprimentos, encargos trabalhistas, gastos com reparos e manutenção, desembolsos de aluguel, transporte e seguros, além de gastos com combustíveis e lubrificantes), sobre os quais recairia um percentual de margem correspondente a 30% (trinta por cento), despesas com subcontratação de terceiros para desempenhar os serviços contratados, despesas e gastos de capital relacionadas às plataformas da tomada e outras despesas necessárias à consecução dos serviços.

Diante da clareza do contrato e falta de quaisquer elementos que apontassem alguma atuação da recorrente na qualidade de mandatária, deve-se manter as conclusões do acórdão recorrido:

O que se conclui da interpretação conjunta das cláusulas 1.02 e 2, acima transcritas, é que todos os gastos que representassem custos diretos ou despesas mencionadas na cláusula 2, caracterizariam honorários profissionais.

A letra "d" do item 2.02 da cláusula 2 do contrato, fls. 1.501, do Anexo 1, acima transcrita, deixa claro que quaisquer despesas necessárias à consecução dos serviços contratados seriam suscetíveis de incorrer em honorários.

Portanto, independente de haver cláusula contratual prevendo que determinadas despesas ou gastos deveriam ser cobrados com ou sem a margem de 30%, o fato é que as regras acima expostas deixam claro que todas elas comporiam os honorários profissionais.

Deflui do exposto, que a cláusula 1.03, do mesmo contrato, refere-se tão-somente a situações ligadas a gastos extraordinários que não estejam incluídos na esfera de custos e despesas assinalados na cláusula 2, acima analisada (fls. 4.9844.985).

O fato apurado pela fiscalização, não se perca de vista, foi a omissão de receita decorrente da atividade da empresa. Se, por força do contrato de prestação de serviços celebrado com a Pride Foramer SAS, a recorrente, como atividade própria, executou uma série de atividades e incorreu em custos e despesas variados, também fez jus ao ingresso de diversos valores a título de receitas, sendo inquestionável a legitimidade da tributação desses valores.

Note-se que ao atribuir a qualificação de meros reembolsos a valores que na verdade constituíram receita de sua atividade, o contribuinte autuado manipulava sua contabilidade, escriturando como custos e receitas o que bem queria com o fito de direcionar o resultado do seu estabelecimento ao objetivo pretendido. Conforme ressaltado pelo lançamento, por meio de tal procedimento, o contribuinte conseguia manter um constante prejuízo fiscal ao longo dos anos.

DA LEGALIDADE DO LEVANTAMENTO POR AMOSTRAGEM

Além de defender a natureza de gastos reembolsáveis dos valores considerados pela fiscalização como sendo gastos faturáveis, a recorrente se insurge contra o método adotado pelo fisco para segregar, com base nas atividades de afretamento e de perfuração, as despesas de salários e encargos.

No entender da recorrente, a autoridade fiscal não poderia ter eleito, por amostragem, apenas algumas competências abrangidas no período autuado para decompor a folha de salários global das plataformas de acordo com os cargos que julgou serem vinculados ao afretamento e à perfuração.

Mais uma vez, contudo, o direito não socorre às pretensões do contribuinte.

De fato, a existência de levantamento por amostragem, por si só, não torna precário o lançamento, e, no caso dos autos, isto efetivamente não ocorreu, tendo o agente fiscal procedido dentro do âmbito de suas atribuições, identificando com clareza a infração, cuja origem não dependia da análise de cada uma das competências abrangidas na autuação.

O lançamento foi efetuado dentro da normalidade legal, com todos os elementos necessários e suficientes, como determinam os artigos 142 a 146 do CTN, e obedecidos os ditames contidos no artigo 10 do Decreto 70.235/72.

Assim, voto pela manutenção desta infração.

DA INFRAÇÃO 002. DA GLOSA DE CUSTOS

Relatou a fiscalização que intimou a interessada a apresentar as notas fiscais referentes às despesas/custos listadas no termo de intimação de fls. 529/530 e no termo de constatação às fls. 1.617, glosadas conforme fls. 1.642/1.643.

A interessada às fls. 1.798, produziu quadro vinculando cada uma das contas de despesas; custos glosadas com os documentos de fls. 2.030/2.082.

Tendo como referência o demonstrativo de fls. 1.642/1.643, produzido pela fiscalização, e o termo de intimação de fls. 529/530, do exame dos documentos apresentados (fls. 2.030/2.082), constata-se que todas as despesas foram comprovadas, exceto as abaixo assinaladas:

Data	Valor	Fornecedor
14/02/2003	200.000,00	TECMARC COM. SERV. LTDA
25/04/2003	13.191,80	REFRIGERAÇÃO TERRA E MAR LTDA
05/04/2003	97.747,95	VARCO DRILLING EQUIPMENT DO BRASIL
26/05/2004	11.025,00	MEERMAGEM IMPORT E EXPORT
TOTAL	442.888,05	

Registre-se que constam às fls. 2.030/2.082, notas fiscais dos fornecedores acima mencionados, porém de períodos diversos daqueles referenciados no demonstrativo de fls. 1.642/1.643, que apontou as glosas.

Voto pela manutenção parcial desta infração.

DA INFRAÇÃO 003.**DA ILEGALIDADE DA CUMULAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO
COM MULTA ISOLADA**

A questão que se põe diz respeito à possibilidade ou não de cominação da multa isolada por não pagamento da CSLL calculada com base no regime de estimativas mensais, ao final do ano calendário e concomitantemente com a multa de ofício aplicada pelo não recolhimento do tributo ao final dos anos-calendário 2003 e 2004, fundamentadas nos artigos 44, inciso I e parágrafo 1º, IV, da Lei n. 9430/96., cuja redação original assim versava:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de

declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente.

(...)”

Trata-se de matéria objeto da Súmula n. 105 deste Conselho Administrativo, redigida com os seguintes termos:

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

Sua aplicação não leva a maiores discussões por se tratar de penalidades aplicadas nos anos-calendário de 2003 e 2004 e, portanto, anteriores à edição da própria súmula e, principalmente, das alterações promovidas no referido artigo 44 da Lei n. 9.430/96 pela Medida Provisória n. 351/2007, convertida na Lei n. 11.488, do mesmo ano, deixando-lhe como nova redação.

Portanto, aplica-se a Súmula CARF n. 105 para afastar a imputação da multa isolada fundamentada no artigos 44, parágrafo 1º, IV, da Lei n. 9430/96., em função de sua concomitância com a multa de ofício.

Assim, dou provimento ao recurso voluntário, quanto a este item.

DOS JUROS SOBRE A MULTA

Com referência à alegação de exclusão dos juros sobre a multa, alinho-me às razões da recorrente, no sentido de entender que a incidência de juros sobre a multa de ofício viola o princípio constitucional da legalidade. De fato, não há previsão legal para incidência de juros sobre a multa.

O § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 determina que “sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

À evidência, a expressão “sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora ...”, que inaugura o dispositivo supra transcrito, diz respeito somente ao valor do principal relativo à obrigação tributária não paga no vencimento.

Basta ver que o caput do art. 61 da Lei nº 9.430 está assim redigido: “Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (...), não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora (...)”

Resta evidente que o “débito” a que se refere a lei é composto apenas pelo valor do principal, isto é, do tributo vencido e não pago.

Posteriormente ao vencimento é que são lançados os acréscimos de multa e juros.

Falta, portanto, lei que autorize a União a incluir a multa como parte integrante do principal, para efeitos de incidir os juros sobre ambos, o que viola, segundo meu entender, o princípio da legalidade.

Corroborar tal entendimento o voto-condutor do ilustre Conselheiro Caio Marcos Cândido, *verbis*:

“Entendo caber razão à recorrente quanto à não aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, nem mesmo no percentual de 1%. Reproduzo parte dos argumentos de defesa esposados pela recorrente.

O artigo 139 do CTN estabelece que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Já o artigo 113 do CTN estatui que a obrigação tributária pode ser principal (de pagar tributo ou penalidade pecuniária) ou acessória (de fazer), sendo que a obrigação acessória “pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”, nos termos do parágrafo 3º do citado artigo 113.

Assim, a penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é exatamente aquela que decorre da inobservância da obrigação acessória.

É somente sobre esta penalidade, que por si só consubstancia (ou se converteu em) obrigação principal, que se não integralmente paga no respectivo vencimento podem incidir os juros de mora, seja de 1% ao mês com base no art. 161 do CTN, seja com base na taxa SELIC como atualmente previsto no artigo 43 da Lei nº 9.430/1996.

Portanto, sobre a penalidade incidente pelo não pagamento da obrigação principal, exigida conjuntamente com o tributo não pago, não pode incidir juros moratórios, posto que se já estivesse incluída na expressão “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora previstos no artigo 161 do CTN, não haveria razão alguma para a ressalva final constante do mesmo

dispositivo, no sentido de que esta incidência de juros se dá “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis.”.

Corroborar tal entendimento o voto condutor do ilustre Conselheiro Antônio Zomer, nos autos do recurso nº 125.436, que deu origem ao acórdão 202 16.397:

Restaria, por derradeiro, a possibilidade de aplicação, sobre as multas de ofício não pagas no vencimento, dos juros previstos no artigo 161 do Código Tributário Nacional, que assim determina:

(...)

Entretanto, nem aqui a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício encontra guarida. Isto porque a redação do art. 161 do CTN permite inferir que o termo crédito nele referido não engloba o tributo e a multa de ofício, mas apenas o tributo, pois se assim não fosse, deixaria de ter sentido a expressão “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis” que aparece logo depois da previsão dos juros sobre o crédito. Se a multa de ofício está contida no termo crédito, de que penalidade estaria tratando a parte final do art. 161 do CTN?

A conclusão a que chego, mais uma vez, é que o CTN também não buscou regular a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Pelo quê, entendo não ser cabível a cobrança de juros moratórios, à taxa de 1% ao mês, sobre a multa de ofício imposta no lançamento.” (Processo n. 16327.004079/200275, Acórdão n. 10196.008, sessão de 01 de março de 2007).

Assim, dou provimento ao recurso voluntário, quanto a este item.

DA CSLL

No julgamento do IRPJ foi reconhecida a procedência parcial. Procede, portanto, parcialmente, a autuação da CSLL em virtude da relação de causa e efeito que os une.

DA CONCLUSÃO

Diante do exposto, conduzo meu voto no sentido DAR PARCIAL provimento ao recurso voluntário, de forma a:

- manter a infração 001;
- manter parcialmente a infração 002;
- afastar a infração 003 e os juros sobre a multa

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

Voto Vencedor

Conselheiro Roberto Silva Junior, Redator Designado

Juros de mora sobre a multa

No que concerne à incidência de juros de mora sobre a multa aplicada em lançamento de ofício, peço licença para divergir do ilustre Conselheiro relator, malgrado seu brilhante voto.

A matéria já foi diversas vezes trazida à apreciação desta turma ordinária, que sistematicamente vem decidindo pela possibilidade da incidência de juros de mora sobre a chamada multa de ofício. Para tanto, o fundamento legal estaria no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, e nos artigos 161 e 139 ambos do CTN. Nessa linha de interpretação, empresta-se um sentido amplo à expressão "*débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições*", constante do art. 61 da Lei nº 9.430, de forma a abarcar nessa categoria tanto o tributo propriamente dito, quanto a multa.

Também esse é o entendimento que tem prevalecido na Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, do qual é exemplo o Acórdão nº 9101-003.369, cuja ementa, na parte relativa aos juros de mora, foi assim redigida:

Juros sobre Multa de Ofício.

As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa SELIC.

Sobressaem, no voto condutor da decisão, os seguintes fundamentos:

Assim, a expressão "os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal", constante do caput do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, deve ser interpretada no sentido de compreender, para fins de incidência dos precitados juros moratórios, a diferença do tributo não recolhida até a data de seu vencimento, em razão de sua equivocada determinação, e a consequente multa aplicada mediante lançamento de ofício. Para tal empreitada exegética, é preciso considerar os artigos 113, § 1º; 139 e 161, caput e § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), verbis:

(...)

A teor dos artigos suprarreferidos:

a) o crédito tributário é uma decorrência da obrigação tributária principal (CTN, artigo 139);

b) essa obrigação tem por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária imposta como consequência do descumprimento do dever legal de entregar ao Estado credor, no prazo legal, o valor integral do tributo, apurado em consonância com as normas legais (CTN, § 1º do artigo 113);

c) o crédito não integralmente pago no vencimento, de que trata o caput do artigo 161 do CTN, não se resume ao valor do tributo suprimido ao Erário, porquanto a infração consistente na supressão do tributo é fato gerador da multa proporcional a ser aplicada mediante lançamento de ofício. Portanto, o § 3º do artigo 161 do CTN abarca o valor do tributo suprimido e a multa a ser aplicada de ofício, em decorrência da supressão do tributo.

(...)

Do preceito acima invocado (art. 61 da Lei nº 9.430), destaca-se a incidência de juros de mora sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Facilmente se infere que as multas ora comentadas só nascem porque há tributo devido a ser exigido de ofício. Não houvesse tributo sonogado, não haveria multa proporcional a ser lançada de ofício. Essa deve ser a linha de raciocínio para o desvendamento do que se pode entender no âmbito da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições.” (grifo do original)

Pelas razões acima referidas, as multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa Selic.

Com esses fundamentos, indefere-se a pretensão da recorrente de impedir a exigência de juros de mora calculados sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior