



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

Processo nº 15532.720006/2011-27
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1101-000.940 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2013
Matéria IRPJ/CSLL - Omissão de Receitas e Compensação Indevida
Recorrente TERMOMACAÉ LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

DIFERIMENTO DE TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE O LUCRO. RESULTADOS DECORRENTES DE CONTRATAÇÕES COM ÓRGÃOS GOVERNAMENTAIS. RECEITAS PAGAS. Não prospera a pretensão de diferir resultados se provado que os valores devidos pela entidade equiparada foram pagos no período de apuração. INEXISTÊNCIA DE CONTRATO DE FORNECIMENTO DE MATERIAIS OU SERVIÇOS. IMPOSSIBILIDADE. A lei tributária não prevê o diferimento da tributação de outros resultados que não os decorrentes das operações de empreitada ou fornecimento de bens vinculados a contratos firmados com entidades governamentais. A tributação das contribuições de contingências devidas por entidade equiparada para manutenção do equilíbrio de contrato de consórcio, observa o regime de competência.

RESCISÃO CONTRATUAL. EFEITOS RETROATIVOS. ALTERAÇÃO DE BASE TRIBUTÁVEL JÁ DEFINITIVA. IMPOSSIBILIDADE. Inadmissível a alteração da base tributável em razão de fatos verificados após o encerramento do período de apuração. POSTERGAÇÃO. Afastada parcialmente a acusação fiscal, e admitindo-se os efeitos retroativos do acordo firmado entre as partes no ano-calendário 2006, a exigência fiscal deve ficar limitada às parcelas não recolhidas até a formalização do lançamento.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. Correta a aplicação da multa qualificada sobre o crédito tributário que o sujeito passivo intencionalmente não quis recolher, promovendo falso estorno de receitas no período de apuração. Considerados os efeitos da postergação, a multa qualificada deve incidir, apenas, sobre as parcelas não recolhidas até a formalização do lançamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. Caracterizado o evidente intuito de fraude na falta de recolhimento do crédito tributário lançado, o prazo para sua constituição, por meio do lançamento, é regido pelo art. 173 do CTN. EXERCÍCIO. DEFINIÇÃO. Segundo as normas de direito financeiro, o exercício corresponde ao ano civil (de 1º de janeiro a 31 de dezembro). FORMA DE CONTAGEM DO PRAZO ESTIPULADO NO ART. 173, I DO CTN. O prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN tem início no primeiro dia do ano civil posterior ao ano civil no qual o lançamento do tributo devido pode ser efetuado, e o lançamento somente pode ser efetuado depois de encerrado o período de apuração do tributo correspondente.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE. MULTA. O art. 18 da Lei nº 10.833/2003, desde sua redação original, sempre autorizou a aplicação de multa por compensação indevida quando caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) por voto de qualidade, em REJEITAR a arguição de decadência, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, Marcelo de Assis Guerra e José Ricardo da Silva, este votando pelas conclusões da divergência; 2) por maioria de votos, em DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário relativamente à exigência principal, divergindo o Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior que dava provimento ao recurso voluntário; 3) por voto de qualidade, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à multa proporcional aplicada às exigências do ano-calendário 2005, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, Marcelo de Assis Guerra e José Ricardo da Silva; e 4) por voto de qualidade, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à multa isolada por compensação indevida, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, Marcelo de Assis Guerra e José Ricardo da Silva, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Mônica Sionara Schpallir Calijuri e Marcelo de Assis Guerra.

Relatório

TERMOMACAÉ LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro-I que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamentos que exigiram crédito tributário no valor total R\$ 400.626.143,89.

A exigência reúne multa isolada aplicada no percentual de 150% em razão de compensações indevidas declaradas de 26/03/2007 a 02/12/2010, bem como os efeitos da recomposição da base tributável do ano-calendário 2005 com a adição de receitas originalmente estornadas pela contribuinte, resultando em IRPJ e CSLL devidos, acrescidos de juros de mora e multa de ofício no percentual de 150%. Os lançamentos encartados às fls. 2287/2311 foram cientificados à contribuinte em 29/11/2011, juntamente com despachos decisórios de não homologação das compensações vinculadas a saldos negativos de IRPJ e CSLL também apurados no ano-calendário 2005, objeto dos processos administrativos nº 10725.900463/2010-31 e 15374.964184/2009-11.

As infrações estão assim descritas na folha de continuação do Auto de Infração de IRPJ:

001 - OMISSÃO DE RECEITAS

ESTORNO INDEVIDO DE RECEITAS DE VENDAS

[...]

O supracitado direito creditório e as respectivas compensações foram apreciados e indeferidos por meio do Despacho Decisório de fls. 2202/2248, o qual é parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração, proferido nos autos do processo administrativo de nº 10725.900463/201031.

De acordo com o referido Despacho Decisório, foram identificadas infrações tributárias referentes a omissões de receitas decorrentes de estornos indevidos de receitas de vendas, efetuados em 31/12/2005, os quais totalizaram R\$ 598.910.449,68 (quinhentos e noventa e oito milhões, novecentos e dez mil, quatrocentos e quarenta e nove reais e sessenta e oito centavos).

Ao efetuar esses estornos de receitas de vendas, o sujeito passivo indevidamente excluiu receitas auferidas, as quais foram parcialmente realizadas em moeda, da apuração do resultado do exercício e do lucro real (base de cálculo do IRPJ anual).

As omissões de receitas foram comprovadas haja vista que, embora tenha recebido quantias que superaram o montante de R\$ 620.000.000,00 (seiscentos e vinte milhões de reais), valores vinculados às receitas auferidas no ano-calendário de 2005, o sujeito passivo asseverou, em sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) do ano-calendário 2005 (Ficha 06 A/Linha 06 – fl. 93), e registrou, no Demonstrativo de Resultado do ano-calendário 2005 (fls. 1885/1888), transcrito nas páginas 364 a 367 do Livro Diário nº 10, que as receitas de vendas auferidas no referido período de apuração corresponderam ao montante de R\$ 115.145.130,88 (cento e quinze milhões, cento e quarenta e cinco mil, cento e trinta reais e oitenta e oito centavos), informações que não correspondem à realidade dos fatos.

De acordo com o Despacho Decisório supracitado, ao computar as receitas estornadas indevidamente, o lucro real apurado para o ano-calendário 2005, antes da compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores, correspondeu ao montante de R\$ 452.831.307,16 (quatrocentos e cinquenta e dois milhões, oitocentos e trinta e um mil, trezentos e sete reais e dezesseis centavos).

[...]

Conforme Demonstrativo de Apuração anexo, após a compensação do saldo de prejuízos fiscais de períodos anteriores, apurou-se lucro real no valor de R\$ 399.579.232,41 (trezentos e noventa e nove milhões, quinhentos e setenta e nove mil, duzentos e trinta e dois reais e quarenta e um centavos) e o IRPJ devido sobre o lucro real apurado totalizou R\$ 99.870.808,10 (noventa e nove milhões, oitocentos e setenta mil, oitocentos e oito reais e dez centavos).

A diferença entre o IRPJ anual acima discriminado e as deduções resultou em IRPJ a pagar no valor de R\$ 84.093.217,10 (oitenta e quatro milhões, noventa e três mil, duzentos e dezessete reais e dez centavos). Esse valor deveria ter sido pago, em quota única, até o último dia útil do mês de março de 2006.

Ainda de acordo com o Despacho Decisório acima mencionado, constatou-se que o contribuinte:

a) adotou procedimentos para emissão de documento com conteúdo falso e utilizou esse documento para justificar os estornos de receitas, os quais (estornos) resultaram na indevida supressão do IRPJ devido para o ano-calendário 2005;

b) inseriu no Balancete realizado para o período de 01/07/2005 a 31/12/2005 (fls. 1870/1876), transcrito nas páginas 349 a 355 do Livro Diário nº 10, e no Demonstrativo de Resultado do ano-calendário 2005 (fls. 1885/1888), transcrito nas páginas 364 a 367 do Livro Diário nº 10, informações de receitas de vendas, no montante de R\$ 115.145.130,88, que não correspondem à realidade dos fatos;

c) omitiu receitas de vendas na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) do ano-calendário 2005 (Ficha 06A/Linha 06 - fl. 93) com o propósito de suprimir os valores devidos a título de IRPJ para o referido período;

d) prestou informações falsas para justificar os estornos de receitas mencionados.

O sujeito passivo adotou procedimentos ilícitos, dolosos e fraudulentos com o propósito de justificar a exclusão de receitas da apuração do resultado do exercício e do lucro real e a conseqüente supressão do IRPJ devido para o ano-calendário 2005, condutas que se enquadram na definição de fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964.

Diante da comprovação de fraude e do enquadramento art. 72 da Lei nº 4.502/64, aplica-se multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento) prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430 (redação original), de 27/12/1996, calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo apurado.

Por fim, em razão do dolo e da fraude cometidos pelo contribuinte nos procedimentos de apuração do IRPJ e do disposto na parte final do §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN) Lei nº 5.172, de 25/10/1966, o prazo decadencial a ser aplicado no presente caso é de 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN). Dessa forma, para o IRPJ anual em exigência, cujo período de apuração se encerrou em 31/12/2005, o termo inicial do prazo decadencial ocorreu em 01/01/2007 e o seu termo final ocorrerá em 31/12/2011.

Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa

31/12/2005 598.910.449,68 150,00

[...]

002 - MULTA ISOLADA - COMPENSAÇÃO INDEVIDA (ART. 18 DA LEI Nº 10.833/03)

COMPENSAÇÃO INDEVIDA EFETUADA EM DECLARAÇÃO PRESTADA PELO SUJEITO PASSIVO

O presente lançamento de ofício decorre da aplicação do disposto no caput e §§1º a 3º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a redação dada pelo art. 18 da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, a qual foi convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, e no art. 38, §1º, II, da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008.

O contribuinte apurou supostos créditos de saldos negativos de CSLL e de IRPJ para o ano-calendário 2005 e utilizou esses créditos em diversas compensações formalizadas por meio das declarações de compensação acostadas às fls. 03/44 e 2002/2159. As referidas compensações não foram homologadas por meio dos Despachos Decisórios proferidos nos autos dos processos administrativos nº 15374.964184/200911 e nº 10725.900463/201031.

De acordo com os supracitados Despachos Decisórios (fls. 1956/2001 e 2202/2248), os quais são partes integrantes e inseparáveis do presente Auto de Infração, constatou-se que os créditos utilizados nas declarações de compensação não existiam pois foram criados de forma artificial, ilícita e fraudulenta.

Verifica-se, portanto, conforme Despachos Decisórios acima mencionados e os elementos de prova acostados aos autos dos processos administrativos supracitados e do presente procedimento fiscal, que restou comprovada a falsidade das declarações apresentadas pelo sujeito passivo, o qual, mediante fraude, apresentou obrigações tributárias acessórias com informações falsas, utilizando créditos inexistentes com o propósito de evitar o pagamento dos débitos declarados compensados.

Em decorrência da do disposto no caput e §§1º a 3º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, com a redação dada pelo art. 18 da Medida Provisória nº 351/2007, a qual foi convertida na Lei nº 11.488/2007, e no art. 38, §1º, II, da Instrução Normativa RFB nº 900/2008, e da comprovação de falsidade das informações prestadas pelo sujeito passivo em suas declarações de compensação, efetua-se o lançamento de ofício das multas isoladas abaixo especificadas, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicado em dobro, cujas bases de cálculo correspondem aos valores totais dos débitos indevidamente compensados e encontram-se discriminadas no "Demonstrativo de Apuração de Multas Isoladas Devidas por Compensações Não Homologadas" em anexo.

[...]

O relato contido no Auto de Infração de CSLL apenas difere nos valores pertinentes à base de cálculo negativa originalmente apurada e à base impositiva apurada pela autoridade fiscal. As exigências de multa por compensação indevida foram integralmente encartadas no lançamento de IRPJ, reunindo também aquelas promovidas com saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 2005.

Impugnando a exigência, a contribuinte preliminarmente argüiu a decadência do direito de lançar, invocando o disposto no art. 150, §4º do CTN – na medida em que houve recolhimento de estimativas no período – mas subsidiariamente observando que, mesmo na

hipótese de fraude, este Conselho e a CSRF têm jurisprudência pacífica em favor da antecipação do termo inicial da contagem do prazo decadencial previsto no art. 173 do CTN para o momento de entrega da DIPJ, por força no disposto no parágrafo único daquele dispositivo. Ainda, reportou-se a acórdãos deste Conselho que, interpretando manifestações do Superior Tribunal de Justiça, adotaram como termo de início da contagem daquele prazo o primeiro dia do período em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No mérito, afirmou a inexistência de fraude no procedimento por ela adotado, porque amparado nas disposições legais que regulam a matéria, de modo que qualquer divergência somente poderia ser classificada como erro de direito. Destacou a coerência entre seu procedimento e característica por ela conferida ao depósito realizado pela Petrobrás em razão da decisão interlocutória no processo arbitral, opondo-se à interpretação dada o termo “pagamento”, contido naquela decisão, dada a natureza precária desta. Observou que a transferência do depósito foi feita para conta de sua titularidade, inexistindo disposição daquele valor, repasse a terceiros ou distribuição aos sócios, permanecendo o valor em sua conta bancária até ser devolvido à Petrobrás.

Seus registros contábeis e suas declarações refletem a origem de cada um dos recebimentos, o destino conferido aos montantes, o diferimento da renda e o estorno de receitas. Ademais, estas informações foram prontamente prestadas ao Fisco quando exigidas. Logo, inexistente fraude.

A inserção de disposições sugeridas pelas partes na sentença consensual, também apontada como indício de ato fraudulento ou conluio da interessada e da Petrobrás para descaracterizar a ocorrência do fato gerador, está de acordo com o rito estabelecido pela Lei nº 9.307/96, especificamente em seu artigo 26.

A Petrobrás suspendeu os pagamentos das contribuições de contingência a partir de janeiro/2005, ingressando com medida cautelar e caução em dinheiro, tendo indeferida a liminar pleiteada para suspensão integral do pagamento. Decisão interlocutória no processo arbitral, em 05/07/2005, visando garantir resultado útil da arbitragem, obrigou a Petrobrás a realizar depósito em conta bancária da El Paso, e impôs a esta o oferecimento de carta de fiança bancária, emitida pelo Banco Itaú-BBA S/A, o mesmo no qual foi realizado o depósito em garantia.

Em 21/11/2005, sentença parcial final teria sido favorável à Petrobrás, e em 25/04/2006 foi celebrado acordo encerrando a pendência relativa à contribuição de contingência. As partes reconheceram a rescisão do contrato de consórcio em 01/12/2004, e a Petrobrás adquiriu a totalidade das quotas da autuada, bem como da El Paso Rio Grande Ltda, integrantes do consórcio. Em razão deste acordo, foram encerradas todas as disputas judiciais e arbitrais entre elas, extinguindo-se as obrigações pendentes, dentre as quais aquela referente ao pagamento da contribuição de contingência no período de dezembro/2004 a novembro/2005. Como consequência, a El Paso devolveu à Petrobrás o montante de R\$ 519.024.341,20 (quinhentos e dezenove milhões, vinte e quatro mil, trezentos e quarenta e um reais e vinte centavos), acrescido de juros.

Durante o ano-calendário de 2005, enquanto havia legítima expectativa de direito do recebimento das referidas contribuições, as receitas foram reconhecidas contabilmente e informadas nos DACON. Extinta a obrigação mencionada, procedeu-se ao estorno dos valores reconhecidos como receitas.

Alegou, assim, que como o pagamento da contribuição de contingência seria devido se estivesse em vigor o contrato de consórcio firmado com a Petrobrás para construção e exploração da Macaé Merchant, as receitas foram reconhecidas inicialmente, mas ao final de 2005, diante da suspensão do pagamento e inexistência de renda auferida, a interessada efetuou o diferimento da renda para o período seguinte, conforme autoriza o artigo 409 do RIR/99.

Verificando-se a rescisão do contrato a partir de dezembro/2004, deixou de existir a obrigação da Petrobrás ao pagamento, e por consequência a receita. Inexistia razão ou base jurídica ao reconhecimento das receitas, e tampouco para sua inclusão na base de cálculo do IRPJ. O reconhecimento da receita foi feito de acordo com a previsão contratual que obrigava a Petrobrás ao pagamento, independentemente de recebimento efetivo e no momento em que se tornaram exigíveis. Mas, ante a rescisão contratual com efeitos desde dezembro/2004, deixou de existir direito ao recebimento, e os valores da contribuição de contingência já não mais poderiam ser qualificados como receitas.

Alegou que não houve prejuízo ao Fisco, pois de um lado não se reconheceu essa receita de contingência na escrita fiscal da interessada, mas também não se deduziu a correspondente despesa na apuração do lucro real da outra contratante, que é uma empresa lucrativa. Ademais, como não havia outra forma para readequação de seus registros contábeis, o estorno era o único meio possível para sua correção.

Defendeu que o depósito realizado prestou-se como garantia, e foi efetivado em cumprimento a decisão interlocutória que usou, indevidamente, a expressão “pagamento”. Ressalta que deve ser observada a intenção do árbitro e o tratamento conferido pela interessada ao numerário em questão, para concluir que nestes termos, os valores recebidos não se tratam de receitas em sua acepção jurídica, mormente tendo em conta que o valor foi efetivamente devolvido à Petrobrás.

Enfatizou que os depósitos foram contabilizados a crédito da conta n. 3.1.05.99.26 "Contas a Pagar - Outras – Arbitragem Petrobrás", e que não dispôs de forma livre da quantia, não praticou atos inerentes ao direito da propriedade, essencialmente, uso e gozo. Em 05/07/2006 estes valores foram baixados e transferidos à Petrobrás como parte do acordo entre elas firmado.

Defendeu o direito das partes, em livre iniciativa, obrigarem-se e desobrigarem-se a qualquer tempo, sendo permitido a elas retroagirem os efeitos da extinção à data em que foi constatado o desequilíbrio econômico do contrato: dezembro de 2004.

Concluiu, assim, que o fato gerador do IRPJ não ocorreu, e que as partes não poderiam estar impossibilitadas de firmar acordos que impedissem a prática futura de fatos geradores, somente porque essas transações poderiam lesar o Fisco. Opôs-se à aplicação dos arts. 843 e 844 do Código Civil, e discordou das contradições apontadas entre o acordo final e o memorando de entendimento firmado previamente. Argumentou que o fato de a transação somente produzir efeitos após a compra e venda não afasta a possibilidade de retroatividade dos efeitos da extinção do contrato de consórcio.

Reportou-se aos acordos firmados entre as partes, que ensejaram a renúncia aos valores relativos à contribuição de contingência em 2005, em discussão do procedimento arbitral. Referido acordo fora homologado em âmbito judicial e arbitral, pondo fim aos litígios. Transcreveu excerto da decisão proferida na medida cautelar, e invocou a aplicação do art. 269, inciso III do Código de Processo Civil, observando que a inserção da expressão "sem

juízo de mérito" foi um equívoco na tradução, na medida em que as partes ficaram impedidas de instaurar outro procedimento para solução de controvérsia relativa às contribuições de contingência.

Destacou que o agente fiscal não apontou irregularidades quanto ao aspecto formal do diferimento das rendas decorrentes do contrato de consórcio firmado para exploração da Macaé Merchant, disse que remuneração eventualmente devida em 2005 corresponderia à contribuição de contingência, e que como estas deveriam ser pagas pela Petrobrás, seria aplicáveis as mesmas regras relativas aos valores devidos pelas entidades públicas ou equiparadas. Assim, ainda que caracterizados como receitas, referidos valores não poderiam integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL em 2005, porque diferidos.

Discordou, assim, da imputação de omissão de receitas, mas ainda assim afirmou inaplicável a multa qualificada, vez que não há prova do intuito de fraudar, bem como não houve ocultação ou omissão de receitas, e tampouco uso ou emissão de documentos falsos. Os acordos finais com a Petrobrás foram necessários do ponto de vista estratégico e seus atos estavam amparados pela legislação civil e tributária. E observou que os débitos compensados mediante os saldos negativos de IRPJ e de CSLL apurados foram homologados sem que houvesse a alegação de intuito fraudulento.

Por fim, opôs-se à retroação da alteração introduzida pela Lei nº 11.488/2007 ao art. 18 da Lei nº 10.833/2003, pois somente a partir da edição daquela lei foi criada a multa por compensação indevida em decorrência de falsidade na apuração do crédito. Ainda, disse ser inconstitucional a aplicação de duas multas agravadas sobre uma mesma situação fática, bem como que carece de fundamentação a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Apreciando esta exigência em conjunto com as não-homologações tratadas nos processos administrativos nº 10725.900463/2010-3 e 15374.964184/2009-11, a Turma julgadora rejeitou os argumentos aqui expendidos, aduzindo que:

- As razões de decidir, nestes autos, o mérito da omissão de receitas, são idênticas àqueles apresentadas no processo administrativo nº 15374.964184/2009-11, até porque a contribuinte não trouxe argumentos diferentes dos que lá levantados e enfrentados;
- A apreciação individualizada das condutas da contribuinte poderia induzir a conclusão de que não houve intuito fraudulento. Mas o rol de evidências levantadas pela fiscalização observado em conjunto justifica se atribuir tal intuito ao interessado;
- A relação do interessado com a Petrobrás, até pouco antes do final de 2005 não ensejava dúvidas quanto à real vontade das partes. Mas a partir do momento em que se anuncia que a Petrobrás compraria o interessado, vão surgindo mecanismos contábeis e contratuais que buscam de forma clara disfarçar a ocorrência do fato gerador ou mesmo desconstituir efeitos tributários perfeitos, de modo a buscar artificialmente a recuperação de tributos adequadamente pagos;
- O estorno de quase toda a receita anual de 2005, sem respaldo contábil, documental ou jurídico, associado ao fato de que a Petrobrás já tinha pago o que devia, não se escora em nenhuma justificativa plausível. E mesmo que por acaso o Tribunal Arbitral tivesse decidido pela invalidade ou nulidade do contrato, tal fato só poderia ser registrado no ano da decisão, vale dizer,

em 2006. Inexiste respaldo jurídico que sustentasse a alteração de fatos pretéritos perfeitamente aperfeiçoados e registrados contabilmente, e isto só ocorre no mesmo momento em que se iniciam as tratativas de aquisição do interessado pela Petrobrás, a evidenciar a busca de um alívio fiscal a viabilizar a operação de compra do interessado por sua devedora.

- A contribuinte vinha pagando seus tributos, ao longo de 2005, sobre as receitas oriundas do consórcio com a Petrobrás, e somente com a *influência do novo controlador*, seus registros contábeis *passam a buscar desconstituir, sem base legal, matérias tributáveis.*
- *Pelo relato fiscal e pelos fatos vistos e comprovados, não há como admitir que esses estornos de receita seriam decorrentes de meros erros ou impropriedades contábeis, notadamente pelo fato de que se trata de grande empresa, que atua em ramo de alta sofisticação comercial e financeira. No mesmo sentido, embora o fiscal autuante tenha devidamente apurado a matéria se valendo de documentos e registros disponibilizados pelo próprio interessado, isso não elide o fato de que à época do ocorrido os procedimentos adotados se subsumiram à hipótese descrita no art. 72, da Lei nº 4.502, de 1964.*
- *A ação fiscal foi diligente e minuciosa, muito embora de grande dificuldade, e restou comprovada a fraude prevista no art. 72 da Lei nº 9.430/96, hábil a ensejar a aplicação da multa de ofício no percentual de 150%. Por esta razão, o prazo decadencial é regido pelo art. 173, inciso I do CTN, que tem como termo de início o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*
- As multas por compensação indevida foram aplicadas em razão de condutas praticadas a partir de março/2007. A contribuinte agiu com fraude na apuração do IRPJ e da CSLL do ano-calendário 2005, mas já sob a égide da nova lei, transmitiu declarações de compensação valendo-se dos supostos créditos de 2005, incorrendo na conduta típica prevista em lei.
- A multa de ofício qualificada de 150% foi aplicada sobre os débitos de IRPJ e CSLL devidos no ano-calendário 2005, e a multa qualificada por compensação indevida alcançou débitos de diversos tributos compensados indevidamente. Logo, não se trata de idêntica situação fática e, de toda sorte, os órgãos de julgamento estão impedidos de afastar aplicação de lei sob o fundamento de inconstitucionalidade.
- Em que pese inexistir lançamento de juros sobre a multa de ofício, tal incidência está prevista no §3º, art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Concluído o julgamento, os autos foram encaminhados em 02/04/2012 à DRF Macaé (fl. 2734/2735), e a contribuinte afirma ter tomado conhecimento do conteúdo do acórdão nesta mesma data, *ao acessar o seu conteúdo disponível em meio eletrônico*. Em razão disso, afirmou ser tempestivo seu recurso voluntário apresentado em 30/04/2012 (fl. 2741/2914).

A interessada historia os lançamentos, os fatos e a defesa produzida nestes autos, para inicialmente afirmar que *a decisão ora recorrida se baseou exclusivamente nos argumentos de acusação e, embora os argumentos de defesa tenham sido listados no relatório do v. acórdão, eles não foram debatidos e sequer considerados nas razões de decidir dos I.*

Julgadores. Por esta razão, novamente busca demonstrar que os atos praticados pela Recorrente no ano de 2005 se deram em mais absoluta observância dos preceitos legais e sem qualquer intuito de fraude.

Antes, porém, reafirma a decadência, *ainda que, por absurdo, se admita a ocorrência in casu de fraude a justificar o cômputo do prazo na forma do artigo 173 do CTN, dado que, na forma de seu parágrafo único, a apresentação da declaração de rendimentos pelo contribuinte impõe a antecipação do termo de início do prazo decadencial para o dia da apresentação da declaração.* Ainda, na medida em que não houve fraude, o transcurso de mais de cinco anos entre a ocorrência do suposto fato gerador em 31.12.2005 e o lançamento realizado por meio dos autos de infração lavrados em 29.11.2001 impõe o reconhecimento da decadência nos termos do §4º, artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Reitera que a decisão de fiscalizar o período acima mencionado decorreu da análise de pedidos de compensação relativos ao saldo negativo de IRPJ apurado no ano de 2005, e que vislumbrando supostos indícios de irregularidade no tratamento conferido a receitas supostamente auferidas no ano de 2005, como já não havia tempo hábil ao lançamento de ofício, as autoridades fiscais foram obrigadas a afirmar a existência de suposta fraude praticada pela Recorrente para estender o prazo decadencial.

Diz que a decisão recorrida foi omissa quanto à análise de sua argumentação dirigida à aplicação do parágrafo único do art. 173 do CTN, e defende que a análise das decisões administrativas referenciadas em sua defesa levaria ao reconhecimento da decadência que, *por si só, prejudica a análise de mérito.* Transcreve ementas das referidas decisões do Primeiro Conselho de Contribuinte e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, afirmando que a decadência se verificou em 24/05/2011, contados 5 (cinco) anos da entrega da DIPJ correspondente ao ano-calendário 2005, ao passo que o lançamento foi formalizado em 29/11/2011.

Reporta-se, ainda, a decisão recente deste Conselho, que *aponta de forma ainda mais expressiva para o reconhecimento da decadência in casu, pois afirma que a interpretação do artigo 173 do Código Tributário Nacional pelo STJ (Recurso Especial nº 973.733/SC) impõe o reconhecimento de que o primeiro dia do período em que o lançamento poderia ter sido efetuado é o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador.* Assim, iniciada a contagem em 01/01/2006, o prazo decadência teria se encerrado em 01/01/2011.

No mérito, aborda inicialmente a *inexistência de fraude no procedimento* por ela adotado, consignando que para realizar juízo efetivo e razoável acerca do conjunto de fatos narrados na acusação, seria necessária a análise dos atos praticados pela Recorrente em vista de sua motivação negocial e comercial que jamais poderia ter sido confundida com intuito de reduzir a carga tributária.

Historia os fatos verificados, destacando que o contrato de consórcio e participação foi firmado em 2001, e ensejou pagamento da contribuição de contingência por 38 (trinta e oito) meses, até se verificar a alteração do equilíbrio econômico do contrato em dezembro de 2004. Seguiram-se, então, os demais fatos que serão adiante abordados, até o reconhecimento da inexigibilidade daquelas contribuições em 2005, com o conseqüente estorno das receitas em 10/02/2006, depois de firmado o *Memorando de Entendimentos em 01.02.2006.* Opõe-se, desta forma, à afirmação contida na decisão recorrida de que o estorno *teria sido registrado em 2005, e diz que a comprovação de que o estorno foi realizado somente*

depois de firmado o primeiro ato formal que tornou inexigíveis os valores em questão evidencia ainda mais a legalidade da conduta;

Aduz que a regularidade dos registros da Recorrente e a efetiva ocorrência dos acontecimentos acima não foram refutadas pelo agente fiscal, tampouco foi afastada a autenticidade dos documentos contábeis, fiscais, contratos firmados entre a Petrobrás e o Grupo El Paso e cópias dos processos administrativos e judiciais relacionados à contribuição de contingência. Expondo a acusação fiscal contida nos despachos decisórios de não-homologação das compensações, conclui que o cerne da questão relativa ao enquadramento da suposta fraude seria o tratamento conferido pela Recorrente ao depósito realizado pela Petrobrás em conta-bancária de sua titularidade, bastando a análise da característica conferida pela Recorrente ao depósito realizado pela Petrobrás em razão da decisão interlocutória no processo arbitral para evidenciar que a conduta por ela adotada se revela coerente com a sua interpretação do direito, inexistindo qualquer intuito de fraude.

Reprisa o histórico que conduziu à determinação de que a Petrobrás efetuasse o “pagamento” das referidas contribuições, novamente opondo-se à interpretação literal daquele termo, enfatizando o fato de esta determinação integrar uma decisão interlocutória, e de o desembolso prestar-se a assegurar o resultado útil da decisão final, independentemente, de quem fosse eleita a parte vencedora. Traça comparativo com as tutelas de urgência previstas na legislação processual, transcrevendo doutrina, e justificando o entendimento por ela adotado de que o depósito constituía garantia ao resultado final do procedimento arbitral.

Discorda da interpretação de que uma decisão interlocutória poderia ensejar a extinção de direitos nos termos do art. 304 e seguintes do Código Civil, pois tal apenas decorreria de satisfação de decisão final no processo arbitral, ou acordo entre as partes, e este somente foi iniciado em 01/02/2006, com a apresentação do memorando de entendimentos.

Ressalta que a transferência do valor depositado para a conta do Banco Itaú em Nassau se fez em conta de titularidade da própria recorrente, sem repasse a terceiros ou distribuição a sócios. Observa, também, que o procedimento para realização do depósito em garantia segue curso distinto, em que, ao contrário da via judicial, não há obrigação de manter o depósito à disposição do Juízo.

De toda sorte, ainda que outra interpretação venha a ser adotada quanto à natureza dos depósitos, o certo é que não há que se falar em fraude, mas erro de direito ou erro na interpretação da lei tributária, como exposto em doutrina que cita. Diz que o fato de ser grande empresa, que atua em ramo de alta sofisticação comercial e financeira, como dito pela autoridade julgadora, tratou-se aqui de questão ímpar, única e de difícil compreensão, como inclusive reconhecido em outra passagem da decisão recorrida. Em suas palavras:

A conclusão sobre a existência de suposta fraude a qual chegou o d. agente fiscal e que foi corroborada na íntegra pelo v. acórdão recorrido decorre tão somente da interpretação de atos em conjunto tomada exclusivamente sob a ótica arrecadatória e buscando a comprovação de intuito fraudulento tão necessária ao afastamento da decadência.

Novamente reporta-se às indicações contidas em suas declarações e registros contábeis, acerca da origem e destino de cada recebimento, do diferimento da renda e do estorno das receitas, para afirmar que não houve ocultação ou omissão de receitas, tampouco uso ou emissão de documentos falsos. No máximo, houve divergência jurídica quanto ao

tratamento dado ao depósito realizado pela Petrobrás. Ademais, *atendeu prontamente às intimações para apresentação de documentos relacionados ao depósito garantia, não "fabricou" documentos para apresentar aos agentes fiscais*, e levou ao devido registro os contratos e documentos pertinentes.

Enfatiza não ter sido falsa a informação de que a quantia de R\$ 424.738.947,24 *não estava relacionada às receitas objeto de estorno*, pois em sua interpretação a origem daquele valor era o *depósito em garantia efetuado nos autos do procedimento arbitral envolvendo a Petrobrás e o Grupo El Paso*, inclusive sendo apresentados os documentos relacionados na resposta à intimação.

Portanto, *a alegação de falsidade feita pelo agente fiscal não se relaciona à ocultação ou fabricação de evidências de uma situação de fato que não teria ocorrido, mas sim à divergência relativa ao tratamento jurídico conferido a um fato que foi ampla e irrestritamente registrado, divulgado e esmiuçado pela Recorrente*.

Observa que as acusações de que o termo "depósito em garantia" teria sido incluído na sentença arbitral a pedido das partes, e de que Petrobrás passaria a decidir sobre os ativos da Recorrente depois de firmado o acordo, tornando inútil a obrigação de devolver a quantia depositada, prestaram-se a questionar a necessidade do acordo, sem ter em conta que a El Paso dele necessitava porque *não poderia arriscar a continuação do negócio sem a parceria com a Petrobrás* (dado o decréscimo de suas receitas e a incapacidade de arcar com os custos do negócio), e que a Petrobrás *já estava assumindo o "risco do negócio" cuja administração cabia à El Paso*, de modo que o acordo lhe assegurou esta gestão. Ainda, como já dito, a inexigibilidade das contribuições em 2005 era paradigma relevante para outros litígios contra a Petrobrás.

Reproduz doutrina para defender a possibilidade de as partes sugerirem a inserção de disposições na sentença consensual, e enfatiza que a previsão de devolução era necessária como *demonstração de que a El Paso havia concordado com a inexigibilidade desses montantes anteriormente entregues como garantia*. Não houve escolha dos termos do acordo nem intenção de fraudar o Fisco.

Ressalta o fato de as partes terem firmado que *a transação celebrada não pode ser interpretada, direta ou indiretamente, como confissão de responsabilidade*, bem como que *a Petrobrás exigiu, além da devolução do depósito, os valores referentes a custas e honorários incorridos no procedimento arbitral a fim de que fossem arcados pelas partes de maneira equitativa*, evidência de que o objetivo do acordo era deixar patente o desequilíbrio econômico do contrato e a impossibilidade de continuidade do negócio naqueles termos.

Portanto, houve apenas divergência *sobre o tratamento conferido ao depósito em garantia e sua natureza jurídica*. Não houve *ocultação ou subtração de informações sobre os fatos ocorridos*. Destaca, inclusive, que compensações anteriores com o crédito de CSLL no ano-calendário 2005 foram homologadas após análise de sua declaração pelo Fisco. E novamente afirma que a fraude somente lhe foi imputada para estender o prazo decadencial.

Inexistindo intuito doloso, reafirma que o prazo decadencial deve observar o art. 150, §4º do CTN, *cuja aplicação impõe o reconhecimento inequívoco da extinção dos supostos créditos tributários*.

Prosseguindo, passa a tratar da *inexistência de receita relativa à contribuição de contingência*, diz que caso tivesse sido feito o necessário confronto das comprovações feitas na manifestação de inconformidade, *não haveria outra alternativa senão reconhecer a legalidade do estorno de receitas realizado pela Recorrente, pois ao contrário do aventado na decisão recorrida: (i) a rescisão do contrato com efeitos retroativos tornou inexistente qualquer obrigação no ano de 2005; (ii) as normas cíveis permitem que um acordo de vontades seja rescindido a qualquer tempo de acordo com a vontade de ambas as partes e o Fisco não pode impedir a incidência dessas normas apenas para justificar a cobrança tributária; (iii) o acordo firmado entre Recorrente e Petrobrás foi homologado em sede judicial e arbitral e a renúncia realizada pelas partes conferiu caráter de mérito às decisões homologatórias; e (iv) o estorno de receitas foi realizado somente em 10.02.2006 (com efeitos retroativos a 31.12.2005), quando o Memorando de Entendimentos firmando o acordo rescisório já havia sido assinado.*

Defende que o reconhecimento de receitas deve observar o regime de competência enquanto eram exigíveis, e que assim procedeu ao longo de 2005, inclusive informando-as nos DICON *independentemente do efetivo recebimento em dinheiro*. Em 31/12/2005, diante da *suspensão do pagamento e inexistência de renda auferida*, diferiu a renda para o período seguinte como autoriza o art. 409 do RIR/99, iniciando as tratativas para resolução do conflito, que culminou com a rescisão do contrato de consórcio com efeitos a partir de dezembro/2004. E, *ao se tornar inexigível ou inexistente a obrigação da qual decorreria o auferimento de receita, não há que se falar em receita. Tampouco haveria que se falar em receita sujeita à tributação do imposto de renda.*

Reportando-se ao art. 187, §1º da Lei nº 6.404/76, e ao art. 9º, §3º da Resolução CFC nº 750/93, diz que o reconhecimento de receita deve ser feito a medida em que esta se torna exigível, consoante procedeu a recorrente, que antes da suspensão do contrato inclusive computou os valores em debate na base de cálculo da Contribuição ao PIS e COFINS. Em consequência, com a rescisão do contrato retroativa a dezembro/2004, as receitas deixaram de ser exigíveis *e os valores não poderiam integrar o patrimônio da Recorrente, pois já não havia mais direito ao recebimento.*

Transcreve doutrina para afirmar que as receitas *podem – e são – escrituradas desde que o contribuinte tenha certeza jurídica quanto ao crédito* e questiona como reputar digna, justa e justificável a tributação, no âmbito de tributos que incidam diretamente sobre geração de riqueza, como o IRPJ e CSL, nos casos em que a riqueza ainda não passou de forma definitiva da empresa para outra empresa contratante. Complementa que admitir tal incidência significaria *tributar uma renda a que não faz mais jus por decisão final do processo arbitral.*

Reitera que não houve prejuízo ao Fisco, vez que não houve a dedução da correspondente despesa pela outra contratante, e anexa *os documentos que comprovam que a Petrobrás manteve tais valores em suas demonstrações como “Valores em litígio” (Doc. 02)*. Invoca o disposto no art. 269, §2º do RIR/99 como fundamento para o estorno que se prestou à *adequação dos seus registros contábeis à realidade fática*, e discorda da acusação fiscal que afirmou violados os arts. 177 e 187, §1º da Lei nº 6.404/76, 247, 248, 251 e 274 do RIR/99 e 37 da Instrução Normativa SRF nº 390/2004.

Destaca que os registros contábeis jamais podem se sobrepor à realidade dos fatos e tampouco às normas de direito cogente, e conclui que era devido o estorno de receitas e a exclusão desses valores da base de cálculo do IRPJ e CSLL do ano-calendário 2005.

Segue, então, abordando as demais alegações do agente fiscal, corroboradas no acórdão recorrido, iniciando pelos valores depositados em conta-bancária da Recorrente pela Petrobrás.

Reitera que referido depósito foi realizado pela Petrobrás em garantia para dar cumprimento à decisão interlocutória proferida nos autos do procedimento arbitral instaurado, inclusive permanecendo classificado como “Valores em Litígio” pela Petrobrás. A expressão “pagamento” adotada na decisão interlocutória não deve ser interpretada em seu sentido literal, mas sim tendo em conta a finalidade de garantia e a precariedade da decisão. Trata-se de mera entrada que não representa um direito integrante da universalidade de direitos ao qual detém titularidade. E mero registro contábil não tem o condão de constituir uma “receita”, caso ela não represente efetivamente um direito de acréscimo patrimonial ainda que não realizado em moeda.

Ademais, o valor foi efetivamente devolvido à Petrobrás. Embora o v. acórdão recorrido tenha afastado a importância desse fato e lhe atribuído um caráter de estratégia a suportar suposta fraude, não se pode negar que a imposição da devolução é uma consequência lógica do acordo firmado entre as partes e decorre exclusivamente do caráter negocial a ele relacionado (não criar histórico de reincidência para os demais casos nos quais a Petrobrás também questionava a exigibilidade da contribuição de contingência).

Reporta-se a lições de Ricardo Mariz de Oliveira acerca do requisito de definitividade da receita, para opor como impedimentos, no presente caso, a inexistência de obrigação contratual vigente e de direito de acréscimo patrimonial constituído em favor da Recorrente e a precariedade do recebimento desse montante, reiterando que somente os direitos definitivamente adquiridos podem e devem ser contabilizados como receitas e oferecidos à tributação.

Afirma a importância econômica de não se admitir a contabilização, como receita, de mera expectativa de direito, mas sob o ponto de vista tributário, observa que não há fato gerador de obrigação tributária na pendência de condição (e o depósito ocorrido prestou-se apenas como garantia e foi devolvido à Petrobrás, sem que antes disso se verificasse a livre disposição característica do direito de propriedade), e que a inexistência de acréscimo definitivo de renda ao patrimônio da Recorrente revela a ausência de capacidade contributiva, a qual, segundo doutrina citada, deve revelar-se como efetiva e irreversível. Tanto era reversível o montante depositado em garantia que ele foi de fato revertido em favor do depositante (Petrobrás).

Destaca o reconhecimento fiscal de que o depósito ficou contabilizado na conta n. 3.1.05.99.26 “Contas a Pagar – Outros – Arbitragem Petrobrás”, afirma a suspensão do fato representativo de acréscimo patrimonial, e transcreve ementas de julgados deste Conselho nos quais o mero registro contábil do ingresso dos montantes depositados em contas bancárias da Recorrente os quais foram retornados ao depositante, não é suficiente para qualificá-los como receita.

Contraria diretamente as alegações fiscais acerca dos valores recebidos da Petrobrás (R\$ 424.738.947,24 e R\$ 94.285.394,08) dizendo que eles não são decorrentes do

recebimento de créditos, não extinguiram direitos e obrigações nos termos do artigo 304 e seguintes do Código Civil e não caracterizaram a realização em moeda de receitas auferidas no ano-calendário 2005, representando apenas depósito garantia. Acrescenta que a liberação conjunta referida pelo agente fiscal (fls. 1368/1398), esclarece que ela se refere aos fundos da Recorrente que haviam ficado bloqueados em razão das cartas de fiança emitidas pelo Grupo El Paso em favor da Petrobrás.

Conclui que as alegações fiscais não passam de apontamentos esparsos destacando atos reputados por eles como duvidosos, e que o acordo firmado entre a Recorrente e a Petrobrás tinha clara e evidente motivação (econômica, negocial e estratégica), assim como os termos desse acordo e manutenção de duas sociedades jurídicas, mesmo depois da aquisição do controle societário.

Aborda, então, o direito à rescisão contratual, opondo-se à ilicitude apontada pelo agente fiscal, e à equiparação ao perdão de dívida promovida pela autoridade julgadora. Diz que a retroação dos efeitos da rescisão apenas buscou evitar a perpetuação de qualquer ato da Petrobrás tendente ao reconhecimento de que as contribuições de contingência seriam devidas no ano de 2005, depois de identificado, alegado e discutido arbitrar e judicialmente o desequilíbrio econômico da relação contratual. Especialmente porque a Petrobrás permanecia em disputa com outros consorciados para revisão contratual nos mesmos termos daquela pretendida em face do grupo El Paso - tal como reconhecido pela própria juíza responsável na análise da medida cautelar.

Reitera os argumentos contidos no item 3.2 de sua defesa, acerca da inexistência de fraude, e passa a demonstrar o legítimo direito das partes de transacionar sobre a rescisão do contrato. Cita lições de Orlando Gomes e afirma que as partes, por livre iniciativa, podem se obrigar e se desobrigar a qualquer tempo, inexistindo nenhuma limitação à determinação do conteúdo do distrato. Logo, as partes estavam livres para convencionar os termos do fim do contrato, inclusive para estabelecer que os efeitos de sua convenção deveriam retroagir à data em que foi constatado o desequilíbrio econômico do contrato: dezembro de 2004.

Diz que a motivação do fim da relação contratual foi a lesão causada pela imprevista necessidade de arcar com a contribuição de contingência de modo contínuo (como se vê do relatório das decisões proferidas no processo arbitral, a Petrobrás tinha realizado estudos que não previam a necessidade de pagamento da referida contribuição ininterruptamente). Daí o acordo com efeitos retroativos, mormente tendo em conta o efeito cascata que outra decisão poderia ter em relação as demais lides instaladas para revisão de contratos de consórcio semelhantes.

Opõe-se ao impedimento alegado de desfazer os efeitos dos atos praticados e fatos ocorridos, porque estes não se verificaram, ante a suspensão em razão da pendência de solução definitiva da lide relativa à exigibilidade da contribuição de contingência.

Assevera que houve subversão dos fatos e do direito aplicável a eles quando o agente fiscal afirmou que a recorrente e a Petrobrás não teriam acordado sobre direito patrimonial, mas sim sobre o reconhecimento de receitas. Afirma que as partes transacionaram sobre as obrigações do contrato de consórcio, com propósito econômico, negocial e estratégico claros e evidentes para ambas as partes. O reconhecimento de receitas é, sim, dever legal, mas que decorre de conduta praticada pelo suposto contribuinte. Permitir a

descaracterização de tais atos para justificar a incidência de tributo é uma restrição aos *direitos civis claramente garantidos*.

A incidência depende da ocorrência do fato descrito no antecedente da norma, sendo necessário que alguém pratique determinado ato descrito na norma como apto a instaurar a relação obrigacional. Contudo, o contrato de consórcio foi rescindindo e os depósitos garantia não representam receita. Neste sentido, inclusive, cita acórdão do Superior Tribunal de Justiça.

Acrescenta que as restrições dos arts. 843 e 844 do Código Civil não se referem a “terceiros” externos ao vínculo obrigacional transacionado, mas sim àqueles que participam de alguma forma da relação jurídica que deu azo à obrigação transacionada, como fiador, credores e devedores solidários. Reputa absurdo utilizar tais dispositivos para inviabilizar acordos que impedissem a prática futura de fatos geradores, somente porque essas transações poderiam lesar o Fisco.

Discorda, também, da interpretação de que a rescisão, nos termos do memorando de entendimento, somente produziria efeitos a partir da aquisição das empresas El Paso Rio Claro e El Paso Rio Grande pela Petrobrás. Diz que referido documento apenas firmou os termos gerais do acordo que iria ser definitivamente concluído posteriormente, que a operação de compra e venda era parte essencial e crucial do acordo, e que era natural postergar os efeitos do acordo para o momento da realização da operação. Em outras palavras, o fato de a transação somente produzir efeitos após a compra e venda não afasta a possibilidade de que os efeitos da extinção do contrato de consórcio retroajam em razão da transação.

Na sequência, trata da suposta ausência de decisão judicial autorizando o estorno de receitas, considerada indispensável pelas autoridades fiscal e julgadora, na medida em que reputaram ilícito o acordo antes abordado. Afirma ser indubitável que uma decisão final homologatória de acordo no qual as partes (i) reconhecem a inexigibilidade de determinados valores e (ii) renunciam ao direito de litigar para perseguir seus direitos em relação a esses valores, põe fim à questão com análise de mérito. Não restam dúvidas de que elas corroboraram os efeitos retroativos da rescisão contratual de forma definitiva.

Transcreve excertos do acordo no qual foi prevista a rescisão do contratos de participação e consórcio a partir de 2004, e a renúncia a qualquer reivindicação ou indenização deles decorrentes, inclusive à contribuição de contingência do ano de 2005, cuja exigibilidade estava sendo discutida em medida cautelar e procedimento arbitral. Com fundamento no art. 840 do Código Civil, o acordo foi levado a juízo e ao conhecimento do árbitro, sendo homologado em âmbito judicial e arbitral.

Reafirma que na medida cautelar a extinção se deu com julgamento do mérito, na forma do art. 269, inciso III do Código de Processo Civil, e que idênticos efeitos se verificaram na sentença consensual proferida no procedimento arbitral instaurado pela Petrobrás, a qual dispôs claramente que nenhuma quantia é devida em relação às obrigações relativas ao contrato de consórcio. Reporta-se ao texto original desta sentença em inglês, para novamente esclarecer que houve equívoco na tradução, que inseriu a expressão “sem julgamento de mérito”, quando na verdade, em tradução livre, a extinção se deu “com prejuízo”, que significa retirado da corte de tal forma que o autor está impedido de ajuizá-lo novamente nos mesmos termos e pedidos.

Acrescenta que, *ainda que não se admita o equívoco na tradução, os efeitos da sentença consensual são os mesmos de uma extinção com julgamento de mérito*, já que ambas as partes *já reconheceram em todos os atos praticados perante si e terceiros a renúncia expressa sobre qualquer direito relativo a essas supostas contribuições*. E cita doutrina para demonstrar a força executória da sentença arbitral, e concluir que *a contribuição de contingência do ano de 2005 não poderá mais ser exigida, sob pena de imposição das disposições da sentença arbitral consensual*.

Sendo inexigíveis, tais valores não podem ser qualificados como receitas, mostrando-se regular o estorno promovido. E tal situação é totalmente distinta do perdão de dívida mencionado na decisão recorrida, pois o objetivo do acordo foi, justamente, reconhecer a inexistência da obrigação. *Ainda que por absurdo, se queira equiparar este complexo contrato de consórcio firmado para geração e comercialização de energia com uma relação comercial, a base não seria um perdão de dívida, mas sim cancelamento de acordo, ou seja, uma venda cancelada*, claramente tratada na legislação como não integrante da receita auferida pela pessoa jurídica, a afastar qualquer *ilegalidade no estorno de receitas realizado pela Recorrente*.

Prosseguindo, defende a equiparação da situação presente àquela prevista no art. 409 do RIR/99, e preliminarmente observa que não houve questionamento quanto à forma do diferimento, apenas formulando-se restrições no âmbito material, por não se vislumbrar ali as atividades previstas em lei.

Transcreve *suas contribuições descritas no contrato de consórcio e participação*, asseverando que *a remuneração pela realização das atividades decorreria da participação nas receitas do consórcio, ou alternativamente, das contribuições de contingência a serem arcadas pela Petrobrás*. E, embora esta não fosse *a única beneficiada pelos serviços prestados pela Recorrente ao consórcio, a Petrobrás seria a empresa responsável pelo pagamento das referidas contribuições de contingência*, daí porque seria correto *aplicar as mesmas regras relativas aos valores devidos pelas entidades públicas ou equiparadas*.

Observa que o diferimento decorre de *eventual demora no recebimento dos valores devidos por entes públicos, dada sua submissão a longos processos para contratação e pagamento de valores contratados*. E no presente caso, *a demora no recebimento de valores até aquele momento exigíveis* vinculava-se, justamente, ao *órgão de participação majoritária estatal – a Petrobrás*. Assim, ainda que os valores em debate sejam classificados como receitas, eles não poderiam integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano de 2005.

Diante destes argumentos, conclui que a imputação de omissão de receitas não pode prosperar, visto que os valores em questão não são receitas. De toda sorte, omissão não houve, porque *os valores acima foram registrados na contabilidade da Recorrente e informados em sua DACON, assim como foi devidamente registrado seu estorno*. Prossegue abordando o significado do termo *omissão* e enfatiza que *jamais ocultou seus atos, registros ou origem dos recursos por ela recebidos e tampouco se negou a prestar esclarecimentos quando inquirida*.

Novamente historia os atos praticados, e defende ser *uníssono o entendimento, neste Conselho, de que a acusação relativa à omissão de receitas prescinde da verificação e comprovação de atos do contribuinte tendentes a ocultar os fatos, sua origem ou características essenciais (montante, titularidade, etc.)*, transcrevendo ementas de julgados

administrativos neste sentido. Conclui, assim, que por todos os argumentos apresentados, a acusação contida *no item 1 dos autos de infração impugnados é improcedente.*

Quanto à multa agravada, reitera os argumentos apresentados no item 3.2 de sua defesa, *reprise que pedidos anteriormente apresentados pela Recorrente para compensação de débitos com saldo negativo de IRPJ e CSLL apurado no ano de 2005 foram devidamente homologados pelo Fisco sem que houvesse sequer qualquer alegação de intuito fraudulento na apuração fiscal daquele ano-calendário, e afirma desconstituídos os indícios de falsidade sugeridos e apontados pelo agente fiscal e repisados no v. acórdão recorrido.*

Assevera que a conduta fiscal pretende *retirar da Recorrente a possibilidade de realizar seus negócios de forma livre, ou melhor, do modo mais apropriado ao seu anseio econômico e estratégico, sob a justificativa de que os atos teriam sido praticados com o único intuito de fraudar o fisco.* Diz que o acordo e as declarações feitas nos documentos e sentença arbitral correspondem a sua vontade real, e eram *necessários do ponto de vista estratégico.*

Tivessem os julgadores se centrado na motivação do negócio, *concluiriam que os atos praticados pela Recorrente foram lícitos, ou ao menos que eles não foram praticados com evidente intuito de fraude, consoante doutrina que transcreve.* Afirma ser necessário que *não restem dúvidas* quanto o intuito fraudulento, que este seja *evidente*, e aduz ser inconcebível afirmar a prática do art. 72 da Lei nº 4.502/64 quando todos os fatos estão declarados e contabilizados, e são apresentados à Fiscalização quando chamada a homologar os créditos de sua escrita fiscal. Cita julgados administrativos e doutrina neste sentido.

Invoca, ainda, a aplicação do art. 112 do CTN, na medida em que *não se está diante de caso de aplicação inequívoca da multa agravada.*

Quanto à multa por compensação indevida, inicialmente diz que *já foi apenada com multa mais gravosa na formação do crédito tributário; que as DCOMP não foram apresentadas com conteúdo falso; que indicou crédito escriturado; que não incorreu na hipótese legal que visa punir quem apenas pretende adiar o pagamento de tributos; que se alguma fraude houve, teria ocorrido em 2005, quando ainda não estava vigente a Lei nº 11.488/2007 e não havia previsão de falsidade de declaração como hipótese de multa; a lei somente cogitava de multa qualificada nos casos de fraude, dolo ou simulação na apuração do débito compensado; não houve falsidade material ou ideológica no momento da apresentação da DCOMP; e a retroatividade da norma ofende o art. 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal e os arts. 106 e 112 do CTN.*

Argumenta, também, ser inadmissível sua aplicação concomitante com a multa de ofício proporcional, *em razão das mesmas supostas infrações, qual seja, o recálculo do lucro do mesmo período, decorrente do estorno de receitas realizado pela Recorrente supostamente de forma indevida.* Em seu entendimento, não há dúvida de que a incidência se dá sobre o mesmo fato, revelando *cumulação absurda, excessiva e desproporcional a qualquer tipo de conduta, que dirá aquela praticada pela Recorrente que agiu corretamente, informou, declarou, apresentou comprovações.* Acrescenta que o acórdão recorrido foi omissivo em relação aos argumentos *exaustivamente trazidos pela defesa.*

Invoca o art. 4º da Lei nº 9.784/98, dada a ofensa aos princípios da razoabilidade, do não confisco e da proporcionalidade, representada pela aplicação de multas que, somadas, representam 300%. Cita doutrina, transcreve jurisprudência e, frente a *concomitância, reporta-se a julgados administrativos que dizem prevalecer a penalidade em*

relação à *conduta relevante, ou seja, aquela que supostamente impediu a arrecadação tributária, qual seja, a apuração supostamente incorreta, do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2005 em razão do estorno de receitas*. Daí o necessário cancelamento da multa isolada calculada sobre os débitos compensados.

Pede, assim, a declaração da decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário 2005 *e também a multa isolada referente à compensação indevida (uma vez demonstrada a regularidade da apuração do IRPJ e da CSLL relativos ao ano-calendário 2005 e, conseqüentemente, do saldo negativo utilizado nas compensações)*. Ainda, requer o reconhecimento da inexistência de fraude nos atos praticados pela Recorrente, e protesta pela juntada de outros documentos e elementos necessários à comprovação de suas alegações ou elucidação dos fatos.

No despacho de fl. 2915, a autoridade administrativa disse que, *como não foi confirmada em meio eletrônico a cientificação alegada*, providenciou nova ciência para regular instrução processual. Em razão disto, à fl. 2736 consta documento informando que em 27/06/2012 a interessada tomou conhecimento do teor do acórdão de impugnação, *pela abertura dos arquivos correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC) através da opção Consulta Comunicados/Intimações*, e à fl. 2737 consta documento atestando que em 11/07/2012 verificou-se a ciência por decurso de prazo da referida decisão, que foi disponibilizada na caixa postal da contribuinte em 26/06/2012.

Em 25/07/2012 a contribuinte veio aos autos, por meio da petição de fls. 2917/2919, reiterando os termos do recurso voluntário interposto em 30/04/2012, e novamente esclarecendo que tomara ciência do acórdão recorrido em 02/04/2012.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário, inicialmente abordando os termos dos *Contratos de Consórcio e de Participação do Projeto Macaé Merchant*, e destacando que a Petrobrás estava obrigada às contribuições de contingência até agosto/2007, e enfrentando a alegação da recorrente de que existiria *autorização do estorno das receitas por sentença judicial proferida na Ação Cautelar 2005.001.00842-4, decorrente da decisão homologatória de acordo com renúncia pela autuada dos valores devidos pela Petrobrás retroativamente a 1º de dezembro de 2004; bem como de sentença arbitral*.

Primeiramente tratou do *alcance da decisão homologatória de acordo proferida na Ação Cautelar 2005.001.008452-4*, consignando que *o processo cautelar não se presta a satisfazer o direito substancial, sendo instrumento processual para que o resultado de outro processo seja útil e eficaz, dito principal, sendo este o instrumento para a composição da lide ou para satisfazer o direito*. Assim, *as decisões proferidas nos autos do processo cautelar supracitado, inclusive a decisão de homologação da transação celebrada, não solucionaram o mérito da controvérsia relativa à validade da exigência das contribuições de contingência, tendo em vista que este é da competência do juízo arbitral*.

Transcreveu doutrina acerca dos efeitos da decisão judicial de homologação de transação, asseverando que *a decisão de homologatória de conciliação proferida no processo cautelar gerará coisa julgada material em relação tão somente ao mérito acautelado (suspender a exigibilidade das contribuições de contingência até instauração do procedimento arbitral), que não poderá mais ser objeto de demanda judicial. Assim, não tem o condão de*

declarar a invalidade das contribuições de contingência devidas pela Petrobrás (mérito discutido no procedimento arbitral).

Passando à análise do procedimento arbitral, preliminarmente observou que, a teor do acordo antes firmado, *quando as receitas oriundas da venda de gás no mercado pela autuada não fossem suficientes para cobrir os custos que esta tinha na produção e distribuição desse combustível, surgia o fato gerador da obrigação contratual da autuada de receber da Petrobrás uma quantia para que seus custos fossem cobertos, surgindo o fato gerador da receita denominada contribuição de contingência.* Deste modo, só a declaração de invalidade jurídica do contrato, com efeitos *ex tunc* (retroativos) poderia ensejar o não auferimento de receita.

Observou que em 05/07/2005, o Tribunal Arbitral proferiu decisão denominada “Sentença sobre Medidas Provisórias”, em que estabeleceu que a Petrobrás efetuasse o pagamento dos valores devidos a título de contribuição de contingência diretamente à contribuinte, condicionado referidos pagamentos à apresentação de garantia bancária pela TERMOMACAÉ, para a hipótese de uma eventual condenação do contribuinte em questão no procedimento de arbitragem. Concluiu o Tribunal Arbitral que a falta de pagamento das Contribuições de Contingência “é um evento de inadimplência”, e esclareceu que a garantia bancária “não pré-julgava o mérito da controvérsia”, pois o mérito da controvérsia se relaciona à questão principal de o pagamento destas contribuições ser devido ou isento.

Nestes termos, *continuavam juridicamente válidas e vigentes as obrigações contratuais em que, ocorrido o excesso de custos sobre receitas próprias, haveria o auferimento de receitas de contribuições de contingência e a obrigação de pagar da Petrobrás.* A decisão interlocutória antes referida apenas confirmou a validade do contrato, e os depósitos bancários promovidos pela Petrobrás integraram o ativo circulante da autuada, inclusive sendo transferidos para conta de sua titularidade em Nassau/Bahamas. Ainda, os despachos decisórios de não homologação fazem referência ao recebimento de outras parcelas, no montante de R\$ 100.759.033,97, lançadas em contas de duplicadas a receber.

Em 21/11/2005, o Tribunal Arbitral proferiu “Sentença Final Parcial”, de caráter não definitivo, em que declarou a inexistência de questões de invalidade, de infração de lei criminal e administrativa brasileira e não submissão à arbitragem, bem como que os contratos não continham cláusulas abusivas e que seria designada perícia para verificar a onerosidade excessiva alegada pela Petrobrás, nos termos do art. 478 do Código Civil Brasileiro (BCC). Logo, até este momento, não há declaração de invalidade dos Contratos celebrados entre a autuada e a Petrobrás, e ainda houve a quitação dessas obrigações pelo PAGAMENTO pela Petrobrás.

Apesar disto, a autoridade fiscal que em 31/12/2005 foram lançados estornos em contas representativas de vendas, excluindo as receitas aqui em debate da apuração do resultado do exercício. Em 01/02/2006, *antes da análise pericial e do encerramento do procedimento arbitral*, foi formalizado o “Memorando de Entendimento” para aquisição total do controle societário da autuada pela Petrobrás, efetivada em 11/03/2006. Nesta ocasião, houve o expresso reconhecimento de que não seriam devidas quaisquer quantias para períodos anteriores ou posteriores àquela data, estando as partes liberadas das obrigações contratuais decorrentes do Consórcio a partir de 01/12/2004. Na sequência, a sentença consensual arbitral proferida em 12/06/2006 extingue o procedimento arbitral instaurado sem

julgamento do mérito dos pleitos feitos pela Petrobrás. Logo, não houve declaração de invalidade das obrigações contratuais que originaram o auferimento das receitas de contribuições de contingência no ano-calendário de 2005, mas apenas mera homologação de transação efetuada pelo juízo arbitral.

A caracterização do depósito promovido em 11/11/2005 como garantia decorre de referência incluída na sentença consensual arbitral a pedido das partes. A natureza daqueles valores como pagamento, porém, decorre dos fundamentos da sentença provisória do Tribunal Arbitral que os determinou, ressaltando que a sua ausência caracterizaria inadimplência. A Petrobrás, portanto, fez pagamentos de obrigações contratuais *e quem apresentou garantia bancária na modalidade fiança foi a contribuinte*. Tanto o é, que a contribuinte dispôs dos valores recebidos, transferindo-os para conta bancária em Nassau/Bahamas.

Observou que, no “Memorando de Entendimentos”, a rescisão do contrato de consórcio teria vigência *a partir da conclusão da operação de compra e venda* da autuada pela Petrobrás, mas posteriormente as partes acordaram que os efeitos da rescisão seria retroativos, retirando a natureza de receita daqueles valores, de modo a legitimar os estornos ocorridos em 2005. Em tais condições, a cláusula de liberação recíproca que assim fixou, *gera efeitos apenas nas relações privadas, não tendo o efeito de retirar a natureza de receita dos montantes já reconhecidos e pagos para fins de tributação*, a teor do art. 123 do CTN.

Concluiu, assim, que *em face aperfeiçoamento das obrigações ao longo de 2005 e o auferimento de receita advindo dos pagamentos reconhecidos e efetuados pela Petrobrás, e decorrente acréscimo patrimonial, ocorreram os fatos geradores do IRPJ e da CSLL*. As receitas em debate devem ser mantidas no lucro tributável, a teor do art. 249 e 251 do RIR/99 e do art. 187, §1º da Lei nº 6.404/76.

Acrescentou, ainda, que não houve remissão ou perdão de dívida, mas sim extinção, mediante transação, de dívida reconhecida pela Petrobrás. O acordo homologado pelo tribunal arbitral ensejou concessões recíprocas, em razão das quais *as empresas proprietárias sócias da TERMOMACAÉ, em troca da extinção da dívida, receberam R\$ 793.971.750,00*, pagos pela Petrobrás. Houve extinção da dívida por pagamento, de modo que *a transação efetuada não retira a natureza jurídica de RECEITA dos valores que já foram reconhecidos e contabilizados pela TERMOMACAÉ*.

Relativamente à arguição de decadência, disse que a incidência do art. 150, §4º do CTN é excluída nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação. Por sua vez, a autoridade fiscal acusou a contribuinte de *criar artificialmente créditos tributários, bem como disfarçar a ocorrência dos fatos geradores de IRPJ e CSLL*, além de prestar informações falsas para justificar o estorno de receitas. Na medida em que *as manobras da contribuinte foram realizadas para descaracterizar a natureza de pagamento dos montantes recebidos, o auferimento de receitas e com a finalidade de suprimir indevidamente tributos federais com os estornos de receitas efetuados*, a contagem do prazo decadencial deve ser feita na forma do art. 173, I do CTN, e jurisprudência firme do Superior Tribunal de Justiça estabelece como termo inicial da contagem, nestes casos, *o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*.

Quanto às penalidades aplicadas, observou que *diante das situações fáticas distintas ensejadoras da multa de ofício (lançamento de ofício) e da multa incidente sobre*

Processo nº 15532.720006/2011-27
Acórdão n.º **1101-000.940**

S1-C1T1
Fl. 23

débitos compensados indevidamente, deve ser mantida a aplicação concomitante das multas. Reportou-se a manifestação deste Conselho neste sentido.

Por estas razões, requereu que seja negado provimento ao recurso voluntário, mantendo-se a exigência fiscal, nos termos do que decidido pela DRJ de origem.

Em novembro/2012, o processo administrativo nº 10725.900463/2010-31 foi sorteado para relatoria por esta Conselheira. Com fundamento no art. 49, §7º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, esta Relatora requereu, e lhe foi deferida, a redistribuição, por conexão, do presente processo administrativo, que havia sido sorteado, também em novembro/2012, para relatoria do Conselheiro José Ricardo da Silva. Ainda, em razão de conexão, esta Relatora requereu, e lhe foi deferida, a distribuição do processo administrativo nº 15374.964184/2009-11, o qual aguardava sorteio nesta 1ª Seção de Julgamento.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Na medida em que caracterizado o evidente intuito de fraude na falta de recolhimento dos tributos aqui lançados, a autoridade fiscal afastou a aplicação do art. 150, §4º do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (negrejou-se)

Entendeu que em tais circunstâncias, a apuração da contribuinte não é homologada com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, de modo que resta ao Fisco, para formalizar o lançamento, o prazo estabelecido no art. 173 do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Argúi a recorrente que mesmo aplicando este dispositivo, a contagem deveria ter por termo inicial a entrega da DIPJ, o que resultaria na decadência dos valores exigidos em 29/11/2011. Reporta-se a jurisprudência deste Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais em favor deste entendimento.

Todavia, embora decisões neste sentido existam, elas não são vinculantes. De outro lado, o parágrafo único do art. 173 do CTN reporta-se ao momento *em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento*, e a DIPJ não tem este condão, por ser, desde 1998, declaração meramente informativa das apurações já realizadas pelo sujeito passivo, não constituindo crédito tributário, nem sequer demarcando opção por uma forma de apuração. Ademais, a notificação referida no dispositivo legal deve ser dirigida ao sujeito passivo, e não no sentido inverso, no qual o sujeito passivo “notifica” a Administração Pública de sua apuração.

A recorrente também aduz que entendimentos adotados em julgados deste Conselho conduziram à declaração de decadência da exigência aqui veiculada, tendo em conta o que expresso pelo Superior Tribunal de Justiça ao decidir, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, a matéria assim emendada no acórdão proferido nos autos do REsp nº 973.733/SC, publicado em 18/09/2009:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva,

2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (negrejou-se)

O referido julgado é comumente utilizado para evidenciar que o fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos. Resta claro, a partir da ementa transcrita, que é necessário haver uma conduta objetiva a ser homologada, sob pena de a contagem do prazo decadencial ser orientada pelo disposto no art. 173 do CTN.

Relevante notar, porém, que, no caso apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça, a discussão central prendia-se ao argumento da recorrente (Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS) de que o prazo para constituição do crédito tributário seria de 10 (dez) anos, contando-se 5 (cinco) anos a partir do encerramento do prazo de homologação previsto no art. 150, §4º do CTN, como antes já havia decidido aquele Tribunal Superior.

De fato, o relatório daquele julgado expressa que em debate estava o lançamento formalizado em 26/03/2001, de valores devidos em 01/01/92 e 01/01/95. Por sua vez, a autarquia previdenciária, além de invocar o art. 45 da Lei nº 8.212/91, pretendeu que o prazo para constituição do crédito tributário tivesse início após a homologação do lançamento, momento que reputava ser o *primeiro dia seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado*.

Em resposta a esta arguição, o Ministro Relator Luiz Fux assim se posicionou:

Outrossim, impende assinalar que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

Como se vê, não houve qualquer argumentação no sentido de se retirar os efeitos da expressão *em que o lançamento poderia ser efetuado*. De outro lado, a expressão

exercício deve ser interpretada como um conceito extraído do Direito Financeiro, correspondente ao ano civil, consoante dispõe a Lei nº 4.320/64:

Do Exercício Financeiro

Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nêle arrecadadas;

II - as despesas nêle legalmente empenhadas. (grifos não dispostos no original)

Aliás, esta mesma interpretação é encontrada nos arts. 9º e 104 do CTN, bem como no art. 150, III, “a” e “b”, da Constituição Federal:

Código Tributário Nacional (CTN)

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;

[...]

Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos;

II - que definem novas hipóteses de incidência;

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

Constituição Federal

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

*b) no mesmo **exercício financeiro** em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (negrejou-se)*

Aplicando esta interpretação ao caso concreto, relativamente ao IRPJ e a CSLL devidos em 31/12/2005, na medida em que somente passíveis de lançamento em 2006, o primeiro dia do ano civil seguinte é 01/01/2007, o que permite a constituição de crédito tributário pelo Fisco até 31/12/2011, e revela que o lançamento formalizado em 29/11/2011 poderia alcançá-los validamente, se caracterizada a fraude imputada pelo Fisco.

Por sua vez, a autoridade fiscal acusou a contribuinte de inserir elementos falsos em sua escrituração, ensejando omissão de receitas e falta de recolhimento de tributos, além de prestar informações falsas para justificar os estornos realizados. A conduta da contribuinte foi extensamente abordada no voto condutor do Acórdão nº 1101-000.938

(processo administrativo nº 10725.900463/2010-31), no qual foi apreciada a não homologação das compensações realizadas com saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2005 em razão destas mesmas infrações aqui imputadas.

Para maior clareza, as razões de decidir daquele julgado são, a seguir, transcritas:

Os saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados pela contribuinte no ano-calendário 2005 foram influenciados, de forma determinante, por estorno de receitas denominadas “contribuições de contingência”, decorrentes de contrato firmado pela interessada e sua ora controladora Petrobrás S/A.

No Anexo I dos autos, digitalizado às fls. 1521/1982, consta cópia autenticada da tradução juramentada do Contrato de Consórcio e de Participação celebrados para a exploração da usina termelétrica Macaé Merchant em 25/11/2002 entre Petróleo Brasileiro S/A (Petrobrás), El Paso Rio Claro Ltda (antiga denominação social da interessada, ali indicada como GENCO) e El Paso Rio Grande Ltda (MARKETCO), além da interveniente El Paso Energy CAYGER II Company. À época, a atuada era controlada por esta interveniente.

O objeto do consórcio era uma usina elétrica de ciclo simples movida a gás natural, com capacidade bruta nominal de 900 MW, localizada na cidade de Macaé. Segundo a Cláusula 2.01, à atuada incumbiria a construção e operação da Usina e a geração e entrega de Energia a partir dela. A Petrobrás deveria fornecer Gás Natural para permitir a GENCO a dar Partida, operar a Usina e gerar Energia e a MARKETCO comercializar Energia e cobrar e distribuir as receitas dela provenientes para as Partes, atuando como líder do consórcio (Cláusula 2.03). O acordo foi firmado, em princípio, pelo prazo de 10 (dez) anos (Cláusula 2.05)

A contribuição de contingência foi prevista na Cláusula 3.02 (a), nos seguintes termos (reproduzidos de forma semelhante na Cláusula 5.04):

Contribuição de Contingência da PETROBRÁS e Suporte Correlato. Durante o Período de Suporte [desde a data inicial de operação comercial, ou presumida, das quatro unidades programadas, até o quinto aniversário da data final de operação comercial, in casu, de 07/08/2002 a 07/08/2007, como reconhecido pelas partes perante o Tribunal Arbitral, fl. 115 do Anexo III, digitalizado às fls. 2497/2738], a PETROBRÁS terá certas obrigações contingentes de aportar capital adicional ao Consórcio conforme previsto na Cláusula 5.04 (a). O Agente de Pagamento [parte nomeada para executar os serviços administrativos, no caso a MARKETCO] terá o direito de requisitar da PETROBRÁS uma contribuição de contingência na medida em que, ao final de qualquer Período de Cálculo [mês calendário ou parcela deste], o valor dos recursos correspondentes às Receitas Brutas [receitas calculadas com base na geração elétrica líquida do projeto durante o período de cálculo, somada a outras receitas auferidas], depositados na Conta Bancária em fundos imediatamente disponíveis referentes ao Período de Cálculo em questão, somados a qualquer Contribuição de Contingência da PETROBRÁS em Função de Falta de Gás Natural requisitada para o Período de Cálculo, seja insuficiente para permitir o pagamento integral dos valores especificados na Cláusula 6.02 (a), devidos e pagáveis no Período de Cálculo em questão ou que tenham vencido e se tornem devidos e pagáveis em um Período de Cálculo subsequente, mais o valor integral da Alocação de Capacidade da GENCO do Período de Cálculo em questão (a “Contribuição de Contingência da PETROBRÁS). Mediante a referida requisição do Agente de Pagamento, a PETROBRÁS depositará, ou fará com que seja depositado na Conta Bancária valor igual à Contribuição de Contingência da PETROBRÁS.

As ocorrências verificadas ao longo do ano-calendário 2005, acerca destas “contribuições de contingência”, estão refletidas em comunicados de fatos relevantes divulgados aos investidores da Petrobrás, disponíveis no sítio da empresa

na Internet (<http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/comunicados-e-fatos-relevantes>), a partir do ano de 2005, mas já juntados pela autoridade fiscal a estes autos (fls. 228/226):

- Em 06/01/2005:

Contribuição de Contingência: Macaé Merchant

Rio de Janeiro, 04 de janeiro de 2005 – PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS, [...] comunica que na defesa de seus interesses, conforme orientação recebida do Conselho de Administração, **notificou formalmente à El Paso Rio Claro Ltda. e à El Paso Rio Grande Ltda. (conjuntamente El Paso)**, operadora(s) da termelétrica Macaé Merchant, que deseja iniciar imediatamente entendimentos visando **terminar ou reduzir a “contribuição de contingência”** que vem pagando à citada termelétrica, e **propondo a suspensão desse pagamento** aguardando o desdobramento das negociações e a solução do assunto. A notificação e o processo negocial propostos seguem estritamente os termos contratuais em vigor.

A Petrobras informou também sua proposta aos financiadores do referido projeto, International Finance Corporation (IFC), Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) e Overseas Private Investment Corporation (OPIC).

A Petrobras celebrou, no quadro do Programa de Prioridade Termelétrica (PPT), contrato de participação com a El Paso para a operação da usina termelétrica Macaé Merchant. Esse contrato prevê o pagamento de uma **“contribuição de contingência” para cobrir eventual insuficiência financeira caso a usina não tenha a capacidade de atender certas metas de receita, pela não confirmação da expectativa de venda da energia disponível, e, conseqüentemente, cobrir a remuneração do capital, custos operacionais e impostos.**

Modificações imprevistas e extraordinárias nas circunstâncias econômicas e de mercado desde então vigentes, causaram um sério desequilíbrio na equação econômica e financeira do referido contrato. **O equilíbrio contratual negociado se pauta no princípio de eventuais déficits de caixa na operação do projeto serem compensados por superávits, em função de variações no preço à vista apurado no mercado de energia elétrica.** Na medida em que as premissas e parâmetros desse mercado utilizados pelas partes à época da celebração dos contratos invalidaram-se, **os pagamentos contingenciais perderam sua característica essencial de imprevisibilidade, tornando-se permanentes em prejuízo exclusivo da Petrobras.**

A Petrobras entende, conforme seu próprio corpo jurídico e consultorias externas contratadas especificamente para o assunto, haver, diante dessa condição de desequilíbrio, amparo na legislação vigente para sua proposta de negociação e/ou solução feita de acordo com procedimento contratual expresso, e deseja uma rápida solução amigável para o caso. Caso isso não seja possível, após o prazo contratual de 30 dias, a Petrobras dará início às medidas processuais cabíveis, para resolver definitivamente a controvérsia. (negrejou-se)

- 01/02/2005:

Contribuição de contingência da Termoelétrica Macaé Merchant

Rio de Janeiro, 1 de fevereiro de 2005 – PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS, [...]

A fim de garantir direitos e prevenir obrigações, tanto da Petrobras quanto da El Paso, **foi também ajuizada medida cautelar, para determinar a suspensão da referida “Contribuição de Contingência”, mediante o depósito judicial do valor alegadamente devido.** Uma vez que, num primeiro momento, **a liminar solicitada foi indeferida**, a Petrobras está estudando as medidas cabíveis, valendo-se dos direitos que lhe são assegurados contratual e legalmente, pois entende não estar descumprindo suas obrigações ao buscar negocialmente (com base no disposto na lei e nas regras e prazos contratuais) e contenciosamente (valendo-se dos meios assegurados legalmente) resguardar seus legítimos interesses. (negrejou-se)

Posicionamento da Petrobras em relação às Termoeletricas “Merchant”

Rio de Janeiro, 11 de fevereiro de 2005 – PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS, [...] comunica que em 2001, quando o Sistema de Suprimento de Energia no Brasil – quase todo ele então baseado na geração hidrelétrica – apresentava visíveis sinais de crise, diversas empresas – entre elas a Petrobras - analisaram a possibilidade de participação em projetos de geração de energia a partir de gás natural e/ou combustíveis derivados do petróleo (Usinas Termoeletricas), através da formação de consórcios.

Neste contexto, foram constituídas as parcerias com ElPaso e MPX nos projetos “Merchant” (Macaé Merchant e Termo Ceará). Uma usina “Merchant” tem como principal característica a venda de energia no mercado spot, não pautando sua atuação em contratos de longa duração, mas sim aproveitando as demandas pontuais de energia elétrica.

Uma das principais características dos contratos assinados é que eles possuem uma provisão, no sentido de que, caso, excepcionalmente, em determinados meses, as receitas auferidas com os contratos de compra e venda de energia não sejam suficientes para fazer frente a determinados custos, como abaixo listados, a PETROBRAS deverá realizar uma “Contribuição de Contingência” em montante suficiente para arcar com estes custos.

Assim, o instrumento contratual da “Contribuição de Contingência” cumpre a finalidade de, em caso de eventual e esporádica insuficiência de receita, garantir, durante cinco anos, o fluxo de caixa necessário para fazer frente aos custos fixos e variáveis da planta, sendo certo que, com o cenário adotado na época, entendiam os parceiros que a necessidade de aporte de tal contribuição seria eventual.

O cenário vislumbrado pelas partes que celebraram os contratos não se concretizou. As projeções efetuadas à época não se tornaram realidade por diversos fatores, sendo que o principal deles está relacionado com a transformação estrutural ocorrida no setor elétrico como decorrência das medidas adotadas pela Câmara de Gestão da Crise de Energia Elétrica (GCE), criada em 2001. A intervenção efetuada no mercado gerou uma abrupta queda de demanda e, mesmo após a finalização das restrições ao consumo, esta demanda não retornou aos patamares preexistentes antes do racionamento, indicando uma efetiva mudança estrutural no padrão de consumo de energia no País.

Tal quadro acarretou, para a PETROBRAS, como consequência principal, o fato de que os pagamentos das Contribuições de Contingência passaram a ser feitos de forma sistemática, todos os meses, visto que as receitas previstas relativas às vendas no mercado spot não se materializaram. Registre-se que as parcerias da PETROBRAS nestes projetos não foram afetadas pela alteração no cenário, já que, como acima mencionado, as Contribuições de Contingência cobrem todos os custos, incluindo a amortização dos investimentos e a remuneração do capital investido pelas mesmas.

Além das análises internas já efetuadas e de modo a obter uma análise independente crítica da situação acima exposta, foram contratadas empresas de consultoria financeira e escritórios de advocacia que realizaram detalhadas auditorias nos contratos firmados e nos documentos pertinentes, consolidando as informações sob a forma de pareceres que concluíram, em resumo, que os riscos dos empreendimentos estavam sendo totalmente assumidos pela PETROBRAS, preservando a remuneração dos investimentos e do capital dos demais parceiros.

Em outras palavras, as transformações estruturais ocorridas no mercado de energia elétrica após o racionamento eliminaram as oportunidades de lucro para a PETROBRAS nestes empreendimentos e acarretaram prejuízos substanciais.

Até Dezembro/2004, já foram pagos, em valores nominais, R\$ 1,9 bilhão (Macaé Merchant) e R\$ 370 milhões (Termo Ceará), sendo que os valores já pagos superam os preços de plantas novas de mesma capacidade.

Com base nos estudos e demonstrações econômico-financeiras elaborados pelas empresas de consultoria e escritórios de advocacia, ficou caracterizado o desequilíbrio

da equação econômico-financeira dos contratos analisados, porquanto houve quebra no programa contratual estabelecido entre as partes. Com isso, a PETROBRAS, tem sido, regularmente, chamada a pagar a Contribuição de Contingência, o que acarretou uma transmissão integral do risco do negócio de suas parceiras para ela.

Por consequência, a PETROBRAS está sendo excessivamente onerada com a execução desses contratos e **está perfeitamente identificado um processo de enriquecimento sem causa de suas parceiras nestes projetos**. Estão presentes todos os requisitos para caracterizar essa onerosidade e permitir a renegociação ou rescisão desses contratos.

Os Contratos celebrados estabelecem, de forma clara, o procedimento a ser seguido para a solução de controvérsias dessa natureza: a) **Notificação formal** à outra parte, para que esta tome conhecimento da controvérsia e, no prazo de 30 dias, participe de um processo negocial, objetivando a solução do conflito em potencial; b) Caso as partes não cheguem a um acordo, a PETROBRAS está, contratualmente, autorizada a entrar com um **pedido de instauração de procedimento arbitral**.

Portanto, de acordo com os pareceres de renomados juristas e economistas, a PETROBRAS não está obrigada a arcar com os prejuízos decorrentes das modificações causadas pelos fatos imprevistos e imprevisíveis no momento da celebração dos contratos. O ordenamento jurídico brasileiro não a obriga a permanecer vinculada a negócios jurídicos cuja equação econômica foi totalmente desvirtuada por conta de fatos imprevistos e imprevisíveis. **A mudança da natureza da Contribuição de Contingência, de contingente para permanente, não mais corresponde à vontade das partes, nem atinge o fim para o qual surgiu, que era o de responder a uma eventualidade.**

Durante cerca de 12 meses, desde janeiro/2004, a PETROBRAS tentou – e continua tentando – **negociar com seus parceiros (ElPaso e MPX) nos contratos “Merchant”, objetivando reequilibrar os mesmos, porém tais negociações não têm logrado êxito.**

Dessa forma, **de modo a preservar os interesses de seus acionistas e investidores, a PETROBRAS decidiu utilizar os mecanismos contratualmente previstos de solução de controvérsias**, iniciando-se com as notificações extrajudiciais e prosseguindo com a instauração dos procedimentos arbitrais e, se necessário, judiciais cabíveis - inclusive de natureza cautelar -, objetivando a cessação dos pagamentos das contribuições de contingência.

Trata-se, portanto, de se ressaltar que a PETROBRAS está atuando no estrito limite das previsões contratuais, sendo que todas as medidas tomadas encontram respaldo no âmbito dos contratos celebrados, em dispositivos legais e nos Princípios que regem o Direito Brasileiro.

Finalmente, no que se refere às medidas judiciais cautelares que vêm sendo adotadas, **a PETROBRAS reitera que permanecerá acatando todas as decisões interlocutórias que venham a ser tomadas pelo Poder Judiciário**, respeitando o direito que outras empresas envolvidas possuem de utilizar os mecanismos processuais cabíveis para defender seus interesses e reservando-se o direito de utilizar os mesmos mecanismos para preservar os interesses de seus acionistas e investidores. (negrejou-se)

• 08/07/2005:

Processo Arbitral Petrobras x ElPaso, referente à Usina Macaé Merchant

Rio de Janeiro, 8 de julho de 2005 – PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS, [...] comunica que conforme já divulgado anteriormente em Fevereiro de 2005, iniciou um procedimento arbitral em face da El Paso, objetivando dirimir as divergências decorrentes do desequilíbrio econômico financeiro que foi constatado no âmbito do acordo firmado entre as partes, referentes à construção e operação da Usina Termelétrica Macaé Merchant.

Ao longo do período de negociações que antecedeu a instauração do painel arbitral e durante a realização do mesmo, **a Petrobras vem buscando, de várias maneiras, a título de demonstração de boa fé e até que uma decisão definitiva sobre a matéria seja proferida pelos árbitros, efetuar, em Juízo ou através de outro(s) mecanismo(s), os pagamentos que se constituem no objeto da arbitragem, mediante uma garantia de**

que, em obtendo uma decisão favorável, as quantias pagas ou depositadas possam ser, imediatamente, resgatadas, acrescidas dos devidos encargos financeiros. Tais tentativas não foram, até o momento, aceitas pela El Paso, que pleiteia receber os pagamentos, independentemente da decisão final sobre o mérito e sem quaisquer précondições.

Em 05.07.2005, o Tribunal Arbitral proferiu uma decisão interlocutória, que foi comunicada à Petrobras na data de hoje, no sentido de que a Petrobras efetue os pagamentos à El Paso, desde que esta apresente, previamente, uma garantia bancária emitida por banco de primeira linha e que seja aceita pela Petrobras. A mencionada garantia deverá ser de tal forma que possa ser imediatamente executada, com os devidos encargos financeiros, caso a decisão sobre o mérito da questão seja favorável à Petrobras.

Os valores dos pagamentos e das respectivas garantias até o momento montam à quantia de R\$ 227.337.467,07 (duzentos e vinte e sete milhões trezentos e trinta e sete mil quatrocentos e sessenta e sete reais e sete centavos) e devem ainda abranger, mês a mês, as quantias equivalentes às Contribuições de Contingência referentes aos vencimentos futuros, até que a decisão sobre o mérito seja proferida, o que deve ocorrer em Novembro/2005.

A Petrobras permanece no aguardo da apresentação das garantias por parte da El Paso, para que as mesmas possam ser analisadas e as providências cabíveis possam ser adotadas. (negrejou-se)

Questionada acerca destes fatos (fls. 228/232), e intimada a apresentar diversos elementos de suporte aos lançamentos contábeis, a interessada, já sob o controle da Petrobrás S/A, defendeu a reversão das provisões de receita com fundamento no art. 409 do RIR/99 e no art. 7º da Lei nº 9.718/98. Todavia, este diferimento não foi admitido pela autoridade fiscal em razão da contabilização, em 11/11/2005, do recebimento de R\$ 424.738.947,24, depositado em conta bancária da interessada no país e transferido para conta bancária localizada em Nassau/Bahamas. A própria Petrobrás S/A teria noticiado este pagamento no comunicado de 08/07/2005, antes descrito.

Posteriormente, em razão de novos questionamentos, a interessada teria informado que houve, em verdade, estorno das receitas questionadas perante Tribunal Arbitral, com fundamento no art. 269, §2º do Decreto nº 3.000/99, na medida em que não houve o auferimento das referidas receitas consoante decisão judicial. Com referência ao recebimento de 11/11/2005, defendeu que ele corresponderia a depósito em garantia.

A defesa da recorrente combina as duas argumentações, classificando a transferência bancária de 11/11/2005 como depósito em garantia; afirmando que, como não houve recebimento das receitas, seu diferimento seria possível na forma do art. 409 do RIR/99; e que ante a rescisão do contrato em 10/02/2006, mas com efeitos retroativos a 31/12/2005, pertinente se mostrou o estorno das receitas em 10/02/2006.

Os comunicados aos investidores denotam que a autuada, ao longo do ano-calendário 2005, enquanto controlada pelo grupo El Paso, manteve sua expectativa de recebimento das contribuições de contingência, rejeitando as propostas de acordo extra-judicial apresentadas pela Petrobrás, de modo a ensejar não só o recurso desta à via arbitral, como também a propositura de medida cautelar para suspensão dos pagamentos devidos em razão do consórcio.

Este é o contexto, portanto, que enseja, inicialmente, o reconhecimento de receitas segundo o regime de competência ao longo de 2005, inclusive com a sua informação nos DACON independentemente do efetivo recebimento em dinheiro.

A recorrente se empenha em defender a validade do estorno das receitas com efeitos no próprio ano-calendário 2005, mas o fato é que até 31/12/2005 nada permitia este

procedimento. O contrato de consórcio obrigava a Petrobrás aos pagamentos das contribuições de contingência e este é o cenário que determina o resultado tributável em 31/12/2005.

Isto porque, a teor dos próprios dispositivos citados pela recorrente (art. 187, §1º da Lei nº 6.404/76, e art. 9º, §3º da Resolução CFC nº 750/93), o reconhecimento das receitas correspondentes à contribuição de contingência deveria ser feito à medida em que esta se tornasse exigível. Inexistiu qualquer ordem judicial, decisão arbitral ou acordo entre as partes, ao longo do ano-calendário 2005, que autorizasse outro procedimento contábil que não o reconhecimento daquelas receitas.

Como bem relata a autoridade fiscal, a Petrobrás ajuizou a Medida Cautelar nº 2005.001.008452-4, na qual requereu liminar para suspender a exigibilidade do pagamento das contribuições de contingência. A decisão interlocutória de 28/01/2005 indeferiu a liminar, mas em 02/03/2005 foi parcialmente reformada em sede de agravo de instrumento, determinando a continuidade do pagamento de metade do valor estabelecido, sendo o restante depositado judicialmente. Mas, em 28/04/2005, em razão do inadimplemento da Petrobrás, foi proferida sentença cassando a liminar e julgando extinto o processo sem julgamento do mérito, e condenando a autora nas verbas de sucumbência. Somente em sede de apelação, e já em 02/05/2006, o processo judicial foi extinto mediante homologação da transação celebrada entre as partes.

De forma semelhante, a reclamação levada ao Tribunal Arbitral foi parcialmente analisada em 05/07/2005, mas apenas para apreciação de solicitação de medida provisória urgente por parte da autuada (à época El Paso Rio Claro), como se detalhará adiante. Ainda, em 21/11/2005 foi proferida sentença final parcial, abordando a validade dos contratos submetidos ao Tribunal, que afastou a ocorrência de questões de invalidade, infração da lei criminal e administração brasileira, e à exceção da análise das questões de onerosidade excessiva, indeferiu os pleitos da Petrobrás. O Tribunal Arbitral designou perito para apreciação técnica deste último aspecto, e postergou para o ano seguinte a conclusão da apreciação do litígio.

Daí, ao menos até 31/12/2005, é indiscutível que inexistem decisões judiciais que tenham reconhecido a invalidade da exigência das contribuições de contingência devidas pela Petrobrás ou que tenham declarado que não houve o auferimento destas receitas por parte da El Paso Rio Claro Ltda (atual Termomacaé Ltda). Em consequência, somente se poderia cogitar da não incidência do IRPJ e da CSLL sobre o resultado do período influenciado pelas contribuições de contingência até então devidas pela Petrobrás caso o art. 409 do RIR/99 autorizasse o diferimento alegado pela recorrente.

A autoridade fiscal afirmou inaplicável este dispositivo uma vez que as receitas auferidas não eram decorrentes de atividades de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias. As receitas auferidas eram decorrentes da exploração de usina termelétrica em razão da participação no Consórcio do Projeto Macaé Merchant.

A recorrente, por sua vez, defende a equiparação da situação presente àquela prevista no referido dispositivo legal, dizendo que as objeções fiscais limitam-se a aspectos materiais, por não se vislumbrar ali as atividades previstas em lei.

Cumpre anotar, inicialmente, que a incidência do imposto de renda pressupõe a disponibilidade econômica ou jurídica desta renda, que no caso das pessoas jurídicas sujeitas à sistemática do lucro real é revelada pela apuração do lucro contábil, com observância do regime de competência, como expresso no art. 177 da

Lei nº 6.404/76 (A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios), e no §1º do art. 187 da mesma Lei:

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e*
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.*

O lucro contábil pode se sujeitar a adições, exclusões e compensações previstas em lei, com vistas à determinação da base impositiva, e por meio daqueles ajustes o legislador pode estabelecer diferimento da tributação, de modo que a incidência ocorra posteriormente à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. No ponto em debate, a matéria está assim tratada no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99:

Seção IX

Contratos a Longo Prazo

Produção em Longo Prazo

Art. 407. Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10):

I - o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorridos durante o período de apuração;

II - parte de preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada no período de apuração.

§ 1º A percentagem do contrato ou da produção executada durante o período de apuração poderá ser determinada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 1º):

I - com base na relação entre os custos incorridos no período de apuração e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou

II - com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a percentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.

§ 2º Na apuração dos resultados de contratos de longo prazo, devem ser observados na escrituração comercial os procedimentos estabelecidos nesta Seção, exceto quanto ao diferimento previsto no art. 409, que será procedido apenas no LALUR.

Produção em Curto Prazo

Art. 408. O disposto no artigo anterior não se aplica às construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, cujo resultado deverá ser reconhecido à medida da execução (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 2º).

Contratos com Entidades Governamentais

Art 409. No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 407 ou 408, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso I):

I - poderá ser excluída do lucro líquido do período de apuração, para efeito de

resultado do período de apuração, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período de apuração;

II - a parcela excluída nos termos do inciso I deverá ser computada na determinação do lucro real do período de apuração em que a receita for recebida.

§ 1º Se o contribuinte subcontratar parte da empreitada ou fornecimento, o direito ao diferimento de que trata este artigo caberá a ambos, na proporção da sua participação na receita a receber (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, 4º).

§ 2º Considera-se como subsidiária da sociedade de economia mista a empresa cujo capital com direito a voto pertença, em sua maioria, direta ou indiretamente, a uma única sociedade de economia mista e com esta tenha atividade integrada ou complementar.

§ 3º A pessoa jurídica, cujos créditos com pessoa jurídica de direito público ou com empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, decorrentes de construção por empreitada, de fornecimento de bens ou de prestação de serviços, forem quitados pelo Poder Público com títulos de sua emissão, inclusive com Certificados de Securitização, emitidos especialmente para essa finalidade, poderá computar a parcela do lucro, correspondente a esses créditos, que houver sido diferida na forma deste artigo, na determinação do lucro real do período de apuração do resgate dos títulos ou de sua alienação sob qualquer forma (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 1º).

A própria recorrente diz que sua situação equipara-se à prevista em lei. De outro lado, a autoridade fiscal pondera que o contrato ao qual se pretende aplicar o diferimento não se enquadra na hipótese legal. E, de fato, esta afirmação é suficiente para afastar a aplicação do art. 409 do RIR/99.

Nos termos do art. 111, inciso I, do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha, dentre outros, sobre a exclusão do crédito tributário, circunstância que se verifica na hipótese de diferimento da tributação, na medida em que esta permite o posterior recolhimento de tributo desacompanhado dos encargos moratórios que seriam devidos caso a incidência se verificasse no momento da ocorrência do fato gerador.

A legislação antes transcrita, por sua vez, trata da tributação do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos (art. 407, caput, do RIR/99), quando contratado com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária (art. 409, caput, do RIR/99).

De outro lado, a El Paso Rio Claro Ltda nada tinha a fornecer à Petrobrás S/A. Esta figurou, apenas, como sua parceira, e não só na construção, como também na exploração da usina termelétrica Macaé Merchant, fornecendo-lhe gás natural para geração de energia elétrica, na expectativa de ganhos com esta atividade, a serem distribuídos pela El Paso Rio Grande Ltda após comercialização da energia. Neste contexto, as contribuições de contingência somente eram devidas porque se estabeleceu um período de suporte, durante o qual eventuais desequilíbrios operacionais seriam equacionados por um dos membros do consórcio, a Petrobrás.

A recorrente transcreve suas contribuições descritas no contrato de consórcio e participação, asseverando que a remuneração pela realização das atividades decorreria da participação nas receitas do consórcio, ou alternativamente, das contribuições de contingência a serem arcadas pela Petrobrás. E, embora esta não fosse a única beneficiada pelos serviços prestados pela Recorrente ao consórcio, a Petrobrás seria a empresa responsável pelo pagamento das referidas contribuições de contingência, daí porque, em seu entendimento, seria correto aplicar as mesmas regras relativas aos valores devidos pelas entidades públicas ou equiparadas.

Não é possível, sequer, afirmar que a Petrobrás era uma das beneficiárias dos serviços prestados pela recorrente; não no sentido de tomador contratante de serviços, como requer a lei para diferimento do lucro. Em verdade, a única semelhança entre a situação presente nestes autos e a hipótese legal é o fato de a Petrobrás ser a empresa responsável pelo pagamento das referidas contribuições de contingência.

Somente uma interpretação extensiva, como a elaborada pela recorrente, com fulcro no objetivo da norma (diferir o pagamento de tributos em razão de eventual demora no recebimento dos valores devidos por entes públicos, dada sua submissão a longos processos para contratação e pagamento de valores contratados), permitiria concluir pela possibilidade de diferimento por ela defendida. A lei não cogitou do diferimento da tributação de outros resultados que não os decorrentes das operações de empreitada ou fornecimento de bens. Logo, não basta que o devedor seja um órgão público ou equiparado. É necessário que a dívida decorra de contratos como os especificados na lei.

De toda sorte, ainda que a interpretação defendida fosse possível, o diferimento seria inadmissível porque, como bem demonstrado pela autoridade fiscal, as contribuições de contingência foram pagas pela Petrobrás ao longo do ano-calendário 2005.

Como antes mencionado, a Petrobrás não logrou êxito na Medida Cautelar nº 2005.001.008452-4, quer para suspender a exigibilidade do pagamento das contribuições de contingência, quer para depositar judicialmente os valores devidos. A decisão acerca da qual a autoridade fiscal e a recorrente divergem quanto ao seu conteúdo foi proferida pelo Tribunal Arbitral em 05/07/2005, e está juntada por tradução juramentada às fls. 03/72 do Anexo III, digitalizado às fls. 2497/2738.

Trata-se de sentença parcial em face de Solicitação de Medidas Provisórias Urgentes apresentada pelas rés (dentre elas a El Paso Rio Claro Ltda), contra a qual a Petrobrás afirmou inexistir qualquer obrigação de efetuar os pagamentos requeridos na Solicitação e oferecendo, como gesto de boa-fé, o depósito dos valores controversos em consignação mediante o resultado da arbitragem. As rés, por sua vez, argumentaram que a inadimplência da Petrobrás impediria o pagamento do empréstimo do BNDES em 15 de novembro de 2005 e dos empréstimos do IFC e OPIC em 15 de fevereiro de 2006, além de futuramente prejudicar a manutenção necessária, salários e imposto de renda, este incidente sobre as Contribuições de Contingência devidas. Afirmaram, ainda, que a retenção dos pagamentos visava obter uma posição de negociação objetivando comprar a Instalação das Rés, e se opuseram ao oferecimento de garantia. Mas a Petrobrás declarou que qualquer ordem de pagamento deveria ser combinada com o oferecimento pelas Rés de título irrevogável e efetivo como condição prévia para qualquer pagamento, por conta do risco de cobrança se a Reclamante for vencedora no mérito. E é neste contexto que o Tribunal Arbitral decide conceder os pedidos de pagamento apresentados, observado o oferecimento de garantia pelas Rés na hipótese de serem derrotadas no mérito, inclusive ressaltando que esta decisão não caracterizava pré-julgamento, mas apenas preservava o status quo entre as partes sem afetar o mérito, inclusive protegendo a posição da Reclamante, se vencer no mérito, já que seu risco de cobrança relacionado aos valores pagos em virtude desta sentença ficará coberto pela garantia determinada.

Interessante, notar, ainda, que o Tribunal Arbitral procurou dar uma interpretação equilibrada a uma das disposições contratuais que impedia as partes de discutirem obrigações antes de pagá-las. Afirmou considerar que uma obrigação de “primeiro se paga, depois se discute” é uma indicação – e nada mais do que isso – de que um

equilíbrio apropriado de interesses deve ser encontrado na execução da disposição contratual, observada a obrigação de oferecer garantia suficiente. *E ressaltou que a urgência da medida estava demonstrada, porque havia inadimplemento e prova de empréstimos que poderiam restar inadimplidos. Ainda, observou que a sentença permaneceria em vigor enquanto pendente o processo pendente no Brasil, ou até a sentença final do processo arbitral, o que acontecesse primeiro.*

Ao determinar a apresentação de garantia à Petrobrás, mais uma vez o Tribunal a previu como um recurso para protegê-la do risco de não cobrança dos valores pagos nos termos desta sentença se esta for vencedora no mérito. Estabeleceu que a garantia bancária será devida contra a cópia da sentença arbitral proferida por este Tribunal ordenando pagamentos das Rés à Reclamante até o valor da garantia bancária.

Estas as considerações para ser proferida a seguinte sentença sobre medidas provisórias:

[...]

2. O Tribunal Arbitral determina que a Reclamante pague R\$ 227.337.467,07 às Rés;

3. O Tribunal Arbitral determina que a Reclamante pague tempestivamente todas as demais Contribuições de Contingência no vencimento durante a presente arbitragem;

4. O Tribunal Arbitral determina que qualquer pagamento efetuado pela Reclamante em virtude dos itens 2 e 3 deste dictum deverá ser feito contra a apresentação pelas Rés de garantia bancária para os valores devidos, acrescidos das taxas de juros interbancários do Brasil (CDI) per rata diem, emitida por banco de primeira linha;

[...]

Não há dúvida que o Tribunal entendeu que a solução mais equilibrada para o litígio, naquele momento, era determinar a efetivação dos pagamentos pela Petrobrás. E assim o fez com vistas a permitir que a El Paso Rio Claro Ltda deles dispusesse para liquidação de suas dívidas. Por sua vez, a garantia foi estabelecida para minimizar o risco de não cobrança dos valores pagos nos termos desta sentença se esta for vencedora no mérito. Significa dizer que a obrigação de devolver aqueles valores à Petrobrás somente surgiria em caso de decisão desfavorável à El Paso Rio Claro Ltda. Até aquele momento, a única obrigação reconhecida como existente foi a obrigação da Petrobrás em face da El Paso Rio Claro Ltda. Patente, assim, a impropriedade da alegação de que, mais à frente, o valor entregue à El Paso Rio Claro Ltda foi revertido em favor do depositante (Petrobrás). No máximo, a El Paso Rio Claro Ltda poderia ter pago à Petrobrás os valores que eventualmente tivesse adquirido o direito de lhe cobrar.

Impossível dizer que uma ordem de pagamento fundamentada nos termos antes descritos resulta em mera entrada que não representa um direito integrante da universalidade de direitos ao qual detém titularidade. Não se trata de mero registro contábil, mas sim efetivo ingresso de recursos em adimplemento a uma obrigação contratual que tem, para a interessada, a natureza de receita, ou seja, elemento integrante do acréscimo patrimonial revelado pelo lucro do período.

Como bem destaca a autoridade fiscal a partir de excertos extraídos das Cartas de Fiança emitidas pelo Banco Itaú BBA S/A (fls. 286/291), o pagamento determinado na sentença parcial arbitral de 05/07/2005 seria efetuado por meio de depósito em valores imediatamente disponíveis, na conta nº 51755-2, de titularidade de EL PASO RIO CLARO LTDA., mantida junto à agência nº 2001 do Banco Itaú S.A. Dos referidos documentos ainda consta que:

6. Esta FIANÇA será considerada extinta se a Decisão Final der ganho de causa aos AFLANÇADOS isentando-os da obrigação de devolver a totalidade das quantias pagas pelo FAVORECIDO em cumprimento da Decisão Provisória. [...] (negrejou-se)

Irrelevante, portanto, se a interessada classificou os valores recebidos em seu passivo, ou se a Petrobrás os contabilizou como “Valores em Litígio”. Só há um significado para a expressão “pagamento” adotada na decisão interlocutória, e a precariedade desta não se sobrepõe à existência do contrato anterior e ao inadimplemento que, naquela sentença, reputou-se digno de reparo para manter o equilíbrio das partes até a decisão final no processo arbitral.

Frise-se, ainda, que só se cogitou de fiança, naquela oportunidade, porque houve efetivo pagamento pela Petrobrás S/A, e conseqüente disponibilidade pela autuada, de modo a permitir-lhe dar a destinação que bem lhe aprouvesse aos valores recebidos. Caso se tratasse, efetivamente, de um depósito em caução, ou de um depósito em garantia, a fiança seria absolutamente desnecessária. Registre-se, ainda, que em 21/11/2005 o Tribunal Arbitral proferiu sentença final parcial (fls. 73/232 do Anexo III, digitalizado às fls. 2497/2738) na qual está relatado que a garantia bancária ainda gerou problemas entre as partes depois da decisão anterior, mas que:

... Após teleconferência com o Presidente, segundo a interpretação do Tribunal, as partes implementaram a garantia bancária ao final da semana de 07 de novembro e, na semana do dia 14 do mesmo mês, a Reclamante quitou as dívidas pendentes sob os termos da Contribuição de Contingência. [...]

Neste ponto, aliás, merece transcrição a abordagem feita pela autoridade julgadora de 1ª instância:

A primeira conclusão que se chega é que até esse ponto, nada há que possa infirmar como juridicamente válidas as cláusulas obrigacionais vistas no consórcio entre o interessado e a Petrobrás, denominado Acordo de Participação Alterado e Consolidado. Quer dizer, continuava válida e vigendo a cláusula em que, ocorrido o excesso de custos sobre receitas próprias, ocorria o auferimento de receitas de contribuições de contingências e surgia a obrigação de a Petrobrás pagar os recursos a elas correspondentes ao interessado. Esse despacho, de cunho interlocutório, apenas enfatizou a validade do contrato, na medida em que determinou que Petrobrás efetuassem o adimplemento de suas obrigações, o que foi feito, dado que o contribuinte recebeu da Petrobrás, em 11/11/2005, a quantia de R\$ 424.738.947,24 e, em 26/01/2006, a quantia de R\$ 94.285.394,08, valores que totalizaram R\$ 519.024.341,32, tudo em cumprimento do ali decidido.

Note-se que caso se admitisse o diferimento da tributação com base no art. 409 do RIR/99, em interpretação extensiva do que ali autorizado, somente se poderia cogitar de algum efeito sobre a parcela recebida em 26/01/2006, e desde que ela fosse pertinente à receita reconhecida, pelo regime de competência, no ano-calendário 2005, aspecto objetivamente não demonstrado pela recorrente.

Por oportuno acrescente-se que a sentença final parcial proferida pelo Tribunal Arbitral em 21/11/2005, embora deixando de apreciar alegações da Petrobrás acerca de onerosidade excessiva e vantagem extrema, centrou sua análise principalmente na validade do contrato de consórcio e expressou:

- 3. ... que os contratos não são gratificações nos termos da lei brasileira e que não ocorreram questões de invalidade, infração da lei criminal e administrativa brasileira e não submissão à arbitragem;*
- 4. ... que os contratos não contêm cláusulas leoninas;*
- 5. ... que os contratos ainda cumprem sua função econômica/social e que a questão da invalidade ou rescisão a ela relacionada não cabem no caso presente;*
- 6. ... que a questão da dificuldade, como regra geral, deve ser tratada à luz do que dispõe o novo Código Civil Brasileiro;*
- 7. ... que os contratos não são aleatórios e que, por este motivo, não se enquadram fora do escopo do Artigo 478 do BCC;*

8. ... que os contratos devem ser interpretados como não dando à Reclamante o direito de invocar o Artigo 478 do BCC;

9. ... que os contratos são de trato contínuo e enquadram-se no âmbito do Artigo 478 do BCC;

10. ... (por maioria) ... que os eventos que formam a base do pleito da Reclamante nos termos do Artigo 478 do BCC foram extraordinários e imprevistos;

11. ... que não há benefícios colaterais a serem levados em conta na determinação de onerosidade excessiva; [noticiando a nomeação de perito legal para poder decidir a respeito desta matéria]

Diz o art. 478 do Código Civil Brasileiro: Nos contratos de execução continuada ou diferida, se a prestação de uma das partes se tornar excessivamente onerosa, com extrema vantagem para a outra, em virtude de acontecimentos extraordinários e imprevisíveis, poderá o devedor pedir a resolução do contrato. Os efeitos da sentença que a decretar retroagirão à data da citação.

Assim, embora em sentença parcial, o Tribunal Arbitral decidiu que os contratos não eram inválidos, cumpriam sua função econômica e social, e não poderiam ser rescindidos por esta razão. Admitiu sua submissão ao art. 478 do Código Civil Brasileiro, mas condicionou a decisão acerca da onerosidade excessiva ali cogitada à análise pericial da matéria. Ainda, ao final da sentença final parcial, indeferiu todos os pleitos que têm com base os Artigos 884 e 885 do BCC, quais sejam:

Art. 884. Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários.

Parágrafo único. Se o enriquecimento tiver por objeto coisa determinada, quem a recebeu é obrigado a restituí-la, e, se a coisa não mais subsistir, a restituição se fará pelo valor do bem na época em que foi exigido.

Art. 885. A restituição é devida, não só quando não tenha havido causa que justifique o enriquecimento, mas também se esta deixou de existir.

Diante de todas estas considerações, por qualquer ângulo de análise, somente estas conclusões são possíveis: em 31/12/2005 o acordo entre as partes era válido; a Petrobrás estava obrigada a pagar as contribuições de contingência; a El Paso Rio Claro Ltda tinha o direito de recebê-las; e o pagamento se efetivou por ordem do Tribunal Arbitral.

Quanto à devolução posterior do valor recebido, trata-se de aspecto irrelevante para a decisão do litígio presente nestes autos, no qual se discute, apenas, o direito à compensação do saldo negativo de IRPJ apurado em 31/12/2005. Veja-se que para negar a definitividade da receita, a recorrente afirma a inexistência de obrigação contratual vigente e de direito de acréscimo patrimonial constituído em favor da Recorrente e a precariedade do recebimento desse montante, aspectos que não se verificaram enquanto vigentes as decisões arbitrais antes abordadas, as quais não desconstituíram o direito à percepção da contribuição de contingência contratualmente estabelecido em favor da El Paso Rio Claro Ltda.

Impróprio, assim, falar em mera expectativa de direito ou pendência de condição. Houve acréscimo patrimonial e, o fato de este ser reversível por decisão ou acordo futuro apenas demanda providências do Direito e da Contabilidade com vistas ao reconhecimento deste efeito no período de apuração em que ele se verificar. Em 31/12/2005 não havia como prever qual solução seria dada ao litígio iniciado pela Petrobrás e a incidência do IRPJ e da CSLL se efetiva sobre a realidade presente naquele momento, alcançando as receitas decorrentes da contribuição de contingência devidas pela Petrobrás até aquele momento. O direito da El Paso Rio Claro Ltda à sua percepção revela a capacidade contributiva necessária para incidência dos tributos sobre o lucro.

A recorrente reporta-se a julgados deste Conselho nos quais o mero registro contábil do ingresso dos montantes depositados em contas bancárias da Recorrente os quais foram retornados ao depositante, não é suficiente para qualificá-los como receita. Contudo, tais depósitos somente não se caracterizariam como receita se ingressassem em conta bancária dissociados de um vínculo obrigacional entre o depositante e o beneficiário. Evidentemente créditos bancários correspondentes a adiantamentos ou mesmo a erros, corroborados pela posterior devolução ao depositante, não podem ser classificados como receitas. Mas esta, como visto, não é a situação presente nestes autos. Havia obrigação a ser adimplida pela Petrobrás, correspondente a um direito da recorrente que foi liquidado com os pagamentos realizados em razão da ordem arbitral.

Inadmissíveis, assim, os lançamentos a débito, a título de estornos, nas contas contábeis “6.9.91.50.03 – VENDAS – ENERGIA ELÉTRICA – CAPACIDADE – Consórcio Macaé Merchant – Outras Receitas”, no valor de R\$ 55.879.951,59 (fl. 1012), e “6.9.91.50.04 – VENDAS – ENERGIA ELÉTRICA – CAPACIDADE – Distribuição de Capacidade”, no valor de R\$ 543.030.498,09 (fl. 1013), promovidos em 31/12/2005.

A recorrente ainda aduz que não houve prejuízo ao Fisco, vez que se verificou a dedução da correspondente despesa pela outra contratante, e anexa os documentos que comprovam que a Petrobrás manteve tais valores em suas demonstrações como “Valores em litígio” (Doc. 02). Este aspecto, porém, em nada altera a incidência sobre o lucro auferido pela autuada. Apenas indica que a Petrobrás também errou ao deixar de reconhecer estas despesas, e eventualmente, além de favorecer seus investidores, promoveu recolhimento de tributos indevidamente.

Invoca, também, o disposto no art. 269, §2º do RIR/99 como fundamento para o estorno que se prestou à adequação dos seus registros contábeis à realidade fática. Diz o referido artigo:

Art. 269. A escrituração será completa, em idioma e moeda corrente nacionais, em forma mercantil, com individuação e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 2º).

§ 1º É permitido o uso de código de números ou de abreviaturas, desde que estes constem de livro próprio, revestido das formalidades estabelecidas em lei (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 2º, § 1º).

§ 2º Os erros cometidos serão corrigidos por meio de lançamento de estorno, transferência ou complementação (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 2º, § 2º). (negrejou-se)

Como visto, não houve qualquer erro no reconhecimento das receitas segundo o regime de competência. A obrigação contratual da Petrobrás foi afirmada pelo Tribunal Arbitral e nenhum outro ato, judicial, arbitral ou extra-judicial, promoveu sua desconstituição até o encerramento do ano-calendário 2005. Em verdade, os registros contábeis que se sobrepõem à realidade dos fatos são os estornos escriturados em 31/12/2005.

Aliás, não é demais observar que se o entendimento da recorrente acerca da aplicação do art. 409 do RIR/99 tivesse sido, efetivamente, cogitado no momento na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, ele jamais ensejaria os estornos acima mencionados, e conseqüente redução do lucro contábil, mas apenas a exclusão dos supostos resultados diferidos para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a teor do art. 407, §2º do RIR/99, antes transcrito. E, caso este seja um dos aspectos formais que a recorrente implicitamente diz não ter sido aventado pela autoridade fiscal ao questionar a aplicação daquele dispositivo, a abordagem até aqui apresentada revela a total desnecessidade desta acusação, na

medida em que validamente afastada qualquer possibilidade de aplicação daquele dispositivo.

De toda sorte, como a recorrente pretende justificar estes estornos em razão da retroação dos efeitos da rescisão contratual posteriormente verificada, embora em tese já se possa afirmar inadmissível esta interferência direta de fatos futuros na realidade presente no momento de ocorrência do fato gerador, cabe esclarecer em qual contexto estes fatos futuros se verificaram.

A autoridade fiscal diz que em 01/02/2006, diante da possibilidade de uma sentença final com consequências imprevisíveis para as partes litigantes, elas firmaram um Memorando de Entendimento formalizando a proposta de venda para Petrobrás da totalidade das quotas representativas do capital social da El Paso Rio Claro Ltda (autuada) e da El Paso Rio Grande Ltda, no valor de US\$ 357,5 milhões. Da tradução juramentada do referido documento, juntada às fls. 249/268, extrai-se:

Este Memorando de Entendimento (este “ME”) estabelece nosso entendimento mútuo sobre a proposta de venda para a Petrobrás (a “Transação”), sujeita acordo final [...] de toda a participação societária da [...] (em conjunto, “El Paso”) na El Paso Rio Claro Ltda (“Rio Claro”) e na El Paso Rio Grande Ltda (“Rio Grande”); [...]

[...]

O preço de compra para a aquisição somente em dinheiro será de US\$ 357.500.000,00

[...]

Na conclusão da Transação, as partes entregarão (e tomarão providências para que a Rio Claro entregue) uma instrução conjunta irrevogável para o Banco Itaú SA liberar a Petrobras de todos os fundos depositados pela Petrobrás junto ao Banco Itaú SA, como se segue e os juros que foram nele acumulados (os “Depósitos”): (i) em 11 de novembro de 2005, uma quantia equivalente a R\$ 424.738.947,24 [...], e (ii) em 27 de janeiro de 2006, uma quantia equivalente a R\$ 94.285.394,08 [...]. Em relação a isto, a Petrobrás, como beneficiária dos mesmos, irá liberar para o Banco Itaú SA ou El Paso as cartas de garantia fornecidas pelo Banco Itaú SA, na condição de avalista. A El Paso deve obter junto ao Banco Itaú SA a aprovação da forma da instrução irrevogável conjunta acima mencionada antes da conclusão da Transação.

A conclusão da transação estará sujeita a uma série de condições, incluindo o seguinte:

[...]

(iii) as obrigações das Partes e de suas afiliadas nos termos do (a) Contrato de Formação de Consórcio datado de 20 de abril de 2001 entre a Rio Claro, a Rio Grande, a Cayger II e a Petrobrás, conforme alterações, (b) o Contrato Original de Participação entre as Partes ou suas afiliadas, [...], e (c) quaisquer documentos celebrados no âmbito de ou em conexão com o Contrato de Formação de Consórcio, [...] (em conjunto, os “Documentos de Transação”), são extintas e as Partes são liberadas de quaisquer obrigações em vigência a partir da data de conclusão da Transação;

[...]

(vi) na conclusão da Transação, todos os procedimentos pendentes de medida cautelar perante a justiça brasileira iniciados pela Petrobrás em 26 de janeiro de 2005 (“Procedimentos da Justiça Brasileira”) e todos os procedimentos de arbitragem pendentes da UNCITRAL/AAA entre a Petrobrás como demandante e a Rio Claro, Rio Grande e algumas de suas afiliadas como reclamados (“Procedimento de Arbitragem”) serão dispensados com prejuízo.

Após a conclusão da Transação, cada uma das Partes, em seu próprio nome e de suas afiliadas, irá liberar a outra Parte e suas afiliadas de quaisquer reivindicações ou obrigações decorrentes do Projeto e nenhum dos Documentos da Transação (que terão a vigência rescindida a partir da conclusão da Transação) ou, de outro modo,

originado por qualquer motivo, exceto em relação a violações de suas representações, garantias e acordos destes Contratos Definitivos que expressamente perdurarão após a conclusão.

*As partes reconhecem e concordam que os termos e condições acima **não cobrem todos os assuntos que serão abordados nos Contratos Definitivos.***

[...]

*As Partes acordam, pelo presente e durante a vigência do presente Memorando de Entendimento, em **suspender todos os Processos da Justiça Brasileira e todos os Processos de Arbitragem.** As Partes concordam em submeter ao Tribunal Arbitral e ao Tribunal Brasileiro um pedido conjunto que nenhuma outra ação será tomada durante este período temporal em relação ao Procedimento de Arbitragem e aos Processos Judiciais Brasileiros respectivamente [...]. As Partes concordam que, com relação aos Procedimentos de Arbitragem e aos Procedimentos Judiciais Brasileiros, os prazos de prescrição aplicáveis e todas as defesas de qualquer natureza com base na oportunidade da ação devem ser suspensos, [...]. **Não obstante qualquer disposição em contrário, as partes acordam que a concessão de medidas temporárias emitidas pelo Tribunal de Arbitragem em 05 de julho de 2005 e o desempenho das partes em conformidade com elas não serão suspensas.** (negrejou-se)*

Embora referido documento estabelecesse que as obrigações das partes seriam extintas a partir da data de conclusão da “Transação”, e expressamente negasse a suspensão da decisão arbitral de 05/07/2005 e do desempenho das partes em conformidade com ela, foi acordado que a autuada entregaria uma instrução conjunta irrevogável para o Banco Itaú S/A liberar a Petrobras de todos os fundos depositados pela Petrobrás junto ao Banco Itaú SA, citando expressamente os depósitos decorrentes da decisão arbitral de 05/07/2005. Ainda, firmou-se que a Petrobrás, como beneficiária dos mesmos, iria liberar para o Banco Itaú SA ou El Paso as cartas de garantia fornecidas pelo Banco Itaú SA, na condição de avalista.

Ocorre que a redação deste trecho do acordo não permite compreender o que foi estabelecido. Por que a Petrobrás seria liberada “de” todos os fundos depositados “pela” Petrobrás? Os “mesmos” do qual a Petrobrás seria beneficiária seriam os depósitos? Em caso positivo, por que a Petrobrás seria beneficiária deles?

A tradução juramentada da instrução conjunta dirigida ao Banco Itaú BBA S/A (fls. 670/681) auxilia na compreensão do texto antes reproduzido. Consta ali que, como não poderia deixar de ser, foi firmado um Contrato de Prestação de Fiança entre a instituição financeira e El Paso Rio Claro Ltda, bem como há registro de Cessão de Certificado de Depósito pela El Paso Rio Claro Ltda ao Banco Itaú BBA S/A. Atendendo à instrução das empresas El Paso e Petrobrás, o banco não só cancelou e rescindiu as cartas de fiança, como também: 1) rescindiu os acordos de garantia firmados com a El Paso Rio Claro Ltda; 2) rescindiu procurações concedidas pela El Paso ao Itaú BBA; e 3) rescindiu e cancelou as notas promissórias relacionadas ao acordo de garantia. De outro lado, as empresas El Paso rescindiram e cancelaram as Cessões de Certificado de Depósito, estabelecendo a instrução, ao final, que:

*EPRC, Rio Grande, Cayger II, Petrobrás e Itaú BBA (com relação ao Itaú BBA, somente a respeito dos direitos do Itaú BBA e sujeito ao recebimento pelo Banco Itaú BBA – Agência Nassau de uma cópia assinada no Aviso, Liberação e Reconhecimento no modelo em anexo como Anexo A) concordam pelo presente que **a EPRC está livre para dispor dos fundos em Depósitos a Prazos Fixos de nº. AGE 101893 e AGE 1 12533 (os “Depósitos a Prazo Fixo da EPRC”),** sujeito aos custos de violação devidos à Itaú BBA, como desejar, inclusive o fato de que a EPRC poderá deixar tais recursos nos Depósitos a Prazo Fixo; sempre desde que nada nesta Liberação, Reconhecimento e Instrução conjunta liberará a EPRC de qualquer obrigação que possa ter*

perante a Petrobrás segundo o Acordo de Liquidação datado de [em branco] de 2006 celebrado entre a among EPRC, Rio Grande, Cayger III, El Paso Corporation e Petrobrás. O Itaú BBA reconhece pelo presente que os Depósitos a Prazo Fixo da EPRC não estão sujeitos a ônus ou limitação a favor do Itaú BBA que não as limitações aplicáveis em geral aos depósitos a prazo fixo no Itaú BBA ou instituições financeiras semelhantes. (negrejou-se)

Como se vê, a instrução foi no sentido de rescindir as garantias prestadas pelo Banco Itaú BBA S/A à Petrobrás, o que ensejou a rescisão ou cancelamento de outros contratos firmados entre o Itaú BBA e a El Paso Rio Claro Ltda para concessão daquela garantia. Observe-se que não houve instrução para liberação dos mencionados “depósitos a prazos fixos” junto à agência de Nassau, mas apenas o reconhecimento de que, em razão das demais rescisões e cancelamentos, eles estavam livres para disposição pela El Paso Rio Claro Ltda.

Infere-se, daí, que a El Paso Rio Claro Ltda, ao transferir os valores depositados pela Petrobrás para conta do Itaú BBA em Nassau – conforme consta do relatório – promoveu os mencionados “Depósitos a Prazo Fixo”, objeto das “Cessões de Certificado de Depósito” vinculadas ao Contrato de Prestação de Fiança firmado com o Banco Itaú BBA S/A, para que este emitisse as Cartas de Fiança antes mencionadas. Logo, a El Paso Rio Claro Ltda constituiu uma garantia em favor do Banco Itaú BBA S/A para que este emitisse as Cartas de Fiança, de modo que os efeitos da instrução enviada àquele banco não poderiam se limitar à rescisão das cartas de fiança, estabelecendo também a rescisão de todos os atos a ela vinculados e a liberação das correspondentes garantias. Aliás, esta sim pode ser a origem do registro contábil, pela El Paso Rio Claro Ltda, dos valores recebidos na conta n. 3.1.05.99.26 “Contas a Pagar – Outros – Arbitragem Petrobrás”, como mencionado pela recorrente.

*Diante deste contexto, e especialmente tendo em conta as demais disposições do Memorando de Entendimento antes citadas, seria possível afirmar que houve erro na sua redação ou tradução, pois ao invés de expressar que “as partes entregarão (e tomarão providências para que a Rio Claro entregue) uma instrução conjunta irrevogável para o Banco Itaú SA **liberar a Petrobras** de todos os fundos depositados pela Petrobrás junto ao Banco Itaú SA”, o correto seria “**liberar a Rio Claro** de todos os fundos depositados pela Petrobrás junto ao Banco Itaú SA”. Na seqüência, na parte em que constou que “Em relação a isto, a Petrobrás, como beneficiária **dos mesmos**, irá liberar para o Banco Itaú SA ou El Paso as cartas de garantia fornecidas pelo Banco Itaú SA, na condição de avalista”, deveria estar expresso “a Petrobrás, como beneficiária **das mesmas**”, quais sejam, **as fianças, e não os depósitos**.*

Nota-se, porém, que a referida instrução conjunta está datada de 25/04/2006, e assim integrou o conjunto de documentos assinados na data de conclusão da operação de compra e venda de quotas (Acordo de Liquidação, Instrução Conjunta, Alteração do Contrato Social, Acordo Fiscal, etc), como observou a autoridade fiscal. E antes disso, em 11/03/2006, as partes celebraram contrato definitivo relativo à operação de compra e venda da totalidade das quotas representativas do capital social da El Paso Rio Claro Ltda e da El Paso Rio Grande Ltda. Da tradução juramentada que integra o Anexo II destes autos (digitalizado às fls. 1983/2496) destacam-se os seguintes excertos:

CONTRATO DE COMPRA DE QUOTAS com respeito às quotas na EL PASO RIO CLARO LTDA e na EL PASO RIO GRANDE LTDA.

[...]

5. AÇÃO ATÉ A CONCLUSÃO

5.1 Obrigações positivas

(a) Sujeito às restrições e limitações da Lei Aplicável, as Vendedoras certificar-se-ão de que, a partir da data deste Contrato até a Conclusão ou a Data Limite de Finalização, o que ocorrer antes,:

[...]

(v) as Vendedoras solicitem ao Banco Itaú S.A. aprovação prévia do modelo de uma instrução conjunta irrevogável ao Banco Itaú S.A. para liberar o Depósito [de R\$ 519.024.341,32 que foram depositados pela Compradora no Banco Itaú S.A. de acordo com a sentença provisória emitida com respeito aos Procedimentos de Arbitragem, juntamente com quaisquer juros acumulados sobre tal valor] para a Compradora (que será no formato acordado).

[...]

6. CONCLUSÃO

6.1 Horário e local

A Conclusão ocorrerá na(s) data(s) e da maneira disposta na cláusula 6.7 (Procedimentos da Conclusão)

6.2 Ações quando da Conclusão

[...]

(b) Quando da Conclusão, a Compradora entregará às Vendedoras:

[...]

(iii) após a liberação do Depósito, as Cartas de Garantia [Carta de Fiança nº 00406010500200 e a Carta de Fiança nº 00406010500300, ambas emitidas pelo Banco Itaú S.A.] , e pagará a Remuneração Fixa de acordo com a cláusula 6.7 (Procedimentos da Conclusão)

[...]

(c) As Partes, atuando em cooperação, certificar-se-ão de que as seguintes coisas ocorram quando da Conclusão:

(i) as obrigações das Partes ou de suas Afiliadas sob (A) o Acordo de Formação de Consórcio datado de 20 de abril de 2001 entre a Empresa Alvo 1, a Empresa Alvo 2, a Cayger II e a Compradora, conforme alterado, (B) o APO [Acordo de Participação Original entre as Partes e algumas de suas Afiliadas datado de 20 de abril de 2002, conforme alterado, complementado e reformulado] e (C) quaisquer documentos firmados sob ou com respeito ao Acordo de Formação de Consórcio, conforme alterado e/ou o APO, conforme alterado, complementado e/ou reformulado (coletivamente, os “Documentos da Transação”) sejam extintos com vigência a partir de 1 de dezembro de 2004 e as Partes sejam liberadas de tais obrigações com vigência a partir de tal data, de acordo com o modelo apenso a este como Anexo 4 (Modelo de Contrato de Composição);

(ii) a Compradora, as Empresas Alvo [El Paso Rio Claro Ltda (Alvo 1) e El Paso Rio Grande Ltda (Alvo 2)], a Cayger II e a El Paso Corporation (na medida em que forem parte dos processos pertinentes) fornecerão instruções conjuntas à justiça brasileira e ao tribunal arbitral de acordo com o contrato de composição, e cartas cujo formato está apenso a este como Anexo 4 (Modelo de Contrato de Composição) ou conforme de outra maneira acordada entre as Partes;

(iii) entregarão e farão com que a Empresa Alvo 1 entregue uma instrução conjunta irrevogável ao Banco Itaú S.A., no formato aprovado pelo Banco Itaú S.A. de acordo com a cláusula 5.1 (a) (v) (Obrigações Positivas) para liberar o Depósito para a Compradora, e

(iv) firmarão um acordo estipulando os respectivos direitos e obrigações relativos a certas questões Tributárias no formato do Anexo 8 (Modelo de Acordo Tributário).

[...]

ANEXO 4

FORMULÁRIO DO CONTRATO DE COMPOSIÇÃO

[...]

4.1. Rescisão dos Contratos, Liberação de Fundos e Liberação das Reivindicações e Ações de Reparação

(a) Rescisão do APAR. As Partes concordam e reconhecem que a plena assinatura deste Contrato de Composição servirá para rescindir o APAR. Tal rescisão será considerada válida em 1 de dezembro de 2004, com o reconhecimento expresso de que nenhuma quantia é devida para qualquer período anterior ou posterior àquela data. As Partes acordam ainda que tal rescisão não provocará quaisquer direitos adicionais, obrigações ou recursos de acordo com os termos de qualquer dos Contratos.

(b) Rescisão do CFA. [idem anterior]

(c) Liberação dos Fundos. Os fundos pagos pela Petrobrás totalizando R\$ 519.024.341,20, mais os juros acumulados, para as Empresas Alvo e Cayger em 11 de novembro de 2005 e 27 de janeiro de 2006, atualmente mantidos pelo Banco Itaú, serão devolvidos para a Petrobrás. Isto ocorrerá conforme os procedimentos estabelecidos no QPA, especificamente as Seções 5.1 (a) (v) e 6.2 (c) (iii)

[...]

(APÊNDICE A)

Instruções para o Tribunal

[...]

Temos a satisfação de informar ao Tribunal que, de conformidade com os artigos 840 – 850 do Código Civil Brasileiro, as Partes chegaram agora a um acordo sobre a completa e definitiva composição da supra referenciada arbitragem, e assinaram contratos para dar efeito ao mesmo. Este contrato servirá para rescindir o APAR e o CFA com validade na data de 1º de dezembro de 2004.

[...]

(APÊNDICE B)

[...]

SENTENÇA DE ANUÊNCIA ACORDADA

[...] O Tribunal foi informado de que as partes da arbitragem em epígrafe chegaram a uma composição mutuamente aceitável a qual, de conformidade com os artigos 840 – 850 do Código Civil Brasileiro, soluciona todas as reivindicações sob controvérsia na arbitragem e rescinde o Contrato de Participação Aditado e Reafirmado e o Contrato de Formação de Consórcio (conforme aditado) com validade na data de 1º de dezembro de 2004 com expresso reconhecimento de que não são devidas quaisquer verbas por quaisquer períodos anteriores ou posteriores àquela data. Portanto, o Tribunal profere a seguinte sentença:

[...]

4. Os recursos financeiros que foram depositados em caução pela Petrobrás em 11 de novembro de 2005 e em 27 de janeiro de 2006, em cumprimento da Sentença Arbitral Provisória e totalizando R\$ 519.024.341,20 (...) mais os juros acrescidos se ordena que sejam restituídos para a Petrobrás.

[...]

(APÊNDICE C)

Instruções para o Tribunal Brasileiro

[...]

EL PASO RIO CLARO LTDA., EL PASO RIO GRANDE LTDA., e PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS nos autos da apelação cível nº 39103/2005, na qual figuram, reciprocamente, como apelantes e apeladas, vêm, por seus advogados abaixo

assinados, informar a V. Exa. que as partes celebraram transação para por fim ao processo, nos termos dos arts. 840 e segs. do Código Civil, conforme acordo anexo.

[...]

3. As partes postulam, assim, a homologação da transação, com a conseqüente extinção do processo, com julgamento do mérito, nos termos do art. 269, III do Código de Processo Civil.

[...]

Nos termos deste acordo, a Petrobrás e a antiga controladora da autuada estipularam não só a aquisição das quotas da autuada pela Petrobrás, mas também a rescisão do Consórcio Macaé Merchant com efeitos retroativos a 01/12/2004. As partes, portanto, alteraram a deliberação inicial, constante do Memorando de Entendimentos, que embora com redação obscura quanto ao destino dos depósitos promovidos junto ao Banco Itaú S/A, expressamente firmou a extinção das obrigações das partes a partir da data de conclusão da “Transação”, e negou a suspensão da decisão arbitral de 05/07/2005 e o desempenho das partes em conformidade com ela.

Conseqüência deste novo acordo seria a devolução, ou restituição, à adquirente dos fundos pagos pela Petrobrás totalizando R\$ 519.024.341,20, mais os juros acumulados, para as Empresas Alvo e Cayger em 11 de novembro de 2005 e 27 de janeiro de 2006, atualmente mantidos pelo Banco Itaú, nos termos do item 4.1 (c) do Anexo 4 (Formulário do Contrato de Composição) ao referido contrato.

Releva destacar a falta de uniformidade conceitual na abordagem dos depósitos bancários promovidos pela Petrobrás. Nos itens 5.1 (v) e 6.2 (b) (iii) do Contrato, ao fixar as obrigações positivas e ações das Vendedoras, o contrato fala em “liberação” dos depósitos em favor da Compradora, inclusive como condição para devolução das Cartas de Fiança pela Compradora às Vendedoras. Mais à frente, ao fixar o modelo de Sentença de Anuência Acordada a ser apresentada ao Tribunal Arbitral, os valores são tratados como “depósitos em caução”, ordenando-se a sua “restituição” à Petrobrás. Por fim, no Formulário do Contrato de Composição, os valores são tratados como “pagamentos”, sujeitos à “devolução” à Petrobrás.

De toda sorte, o fato é que frente à instrução conjunta dirigida ao Banco Itaú BBA S/A, aquela entidade rescindiu as Cartas de Fiança antes mencionadas, bem como liberou a El Paso Rio Claro Ltda das garantias oferecidas para sua emissão, passando ela a estar livre para dispor dos fundos depositados junto à agência do Banco, em Nassau. Nenhum ato de liberação dos depósitos foi promovidos em favor da Petrobrás simplesmente porque os valores não se caracterizavam como caução, e sim pagamentos à El Paso Rio Claro Ltda. Assim, a devolução acordada entre as partes somente poderia decorrer de ato de disponibilidade da El Paso Rio Claro Ltda em favor da Petrobrás.

Estas evidências reforçam a conclusão, já exteriorizada neste voto, de que os valores depositados pela Petrobrás junto ao Banco Itaú BBA S/A representaram efetivos pagamentos, dos quais a El Paso Rio Claro Ltda dispôs para promover depósitos a prazo fixo junto à agência do referido Banco em Nassau, cedendo-os como garantia dos Contratos de Prestação de Fiança firmados entre a autuada e o Itaú BBA.

De outro lado, confirmam a alegação da recorrente de que o Consórcio Macaé Merchant foi rescindido a partir de dezembro de 2004. E, quanto a este aspecto, a autoridade fiscal inicialmente anotou que a decisão de homologação pelo Tribunal Arbitral extinguiu as reclamações da Petrobrás sem julgamento do mérito, de modo que não há decisão arbitral que tenha reconhecido a invalidade da exigência das contribuições de contingência devidas pela Petrobrás ou que tenha declarado que não

houve o auferimento dessas receitas por parte do contribuinte. *Destacou, ainda, que as partes acordaram que a transação celebrada não pode ser interpretada, direta ou indiretamente, como confissão de responsabilidade.*

Mais à frente, tratando especificamente do Acordo de Liquidação, a autoridade fiscal apresentou vários questionamentos aos procedimentos adotados pela contribuinte, dentre eles quais as motivações das contratantes em promover um distrato retroativo frente à sentença final parcial que reconheceu a validade dos contratos em debate. Abordando os temas questionados, discordou da eficácia retroativa do distrato, com base em doutrina, e disse que a interpretação extensiva adotada pela contribuinte resultou em prejuízo à União, em que pese os arts. 843 e 844 do Código Civil determinem a interpretação restritiva da transação.

Acréscitou que o reconhecimento de receitas é um dever legal e que os contribuintes não podem sobre ele dispor, voltando no tempo para deixar de apurar e pagar tributos devidos, desconstituindo relações jurídicas relativas a obrigações tributárias principais surgidas por meio da materialização de fatos geradores previstos em lei. Classificou a conduta da contribuinte de ilícita danosa.

Observou também que seriam falsas as informações prestadas pela contribuinte, no sentido de que os depósitos promovidos pela Petrobrás seriam em garantia e não estariam relacionados com as receitas em debate. E afirmou que a interessada assim se manifestou com o propósito final de justificar os estornos de receitas, inclusive influenciando o texto da Sentença Consensual Arbitral, que tratou os valores, também, como depósitos em garantia. Aduziu que era desnecessária determinação de reembolso, na medida em que a Petrobrás, como controladora da contribuinte, possuía poderes para decidir sobre a destinação desses valores.

Recorde-se, porém, que a sentença final parcial proferida pelo Tribunal Arbitral em 21/11/2005 não apreciou as alegações da Petrobrás acerca de onerosidade excessiva e vantagem extrema, reconheceu que o contrato enquadrava-se no âmbito do art. 478 do Código Civil Brasileiro e que os eventos que formavam a base do pleito da Petrobrás foram extraordinários e excessivos. Por sua vez, cabe novamente transcrever o que diz referido dispositivo:

Art. 478. Nos contratos de execução continuada ou diferida, se a prestação de uma das partes se tornar excessivamente onerosa, com extrema vantagem para a outra, em virtude de acontecimentos extraordinários e imprevisíveis, poderá o devedor pedir a resolução do contrato. Os efeitos da sentença que a decretar retroagirão à data da citação.

Diante deste contexto, o Tribunal Arbitral apenas não decidiu acerca da resolução do contrato porque necessitava de perícia para definir se a prestação de uma das partes se tornara excessivamente onerosa. Chegou até a reconhecer a ocorrência de acontecimentos extraordinários e imprevisíveis, mas postergou sua decisão, e possivelmente por esta razão também indeferiu os pleitos de restituição da Petrobrás, com base em enriquecimento sem causa, fundado nos arts. 884 e 885 do RIR/99.

Logo, existia a possibilidade de a sentença final arbitral dar razão à Petrobrás, e declarar a resolução do contrato desde a data da citação, a qual poderia ser definida como um momento próximo ao início de 2005, quando a Petrobrás começou a questionar judicialmente os valores pagos. Sob esta ótica, é possível vislumbrar uma motivação para que as contratantes entrassem em acordo para por fim ao litígio, ainda que com prejuízo ao Grupo El Paso, até então beneficiado com as decisões proferidas pelo Tribunal Arbitral.

A recorrente também aponta como motivação o fato de que a Petrobrás permanecia em disputa com outros consorciados para revisão contratual nos mesmos termos daquela pretendida em face do grupo El Paso. Reporta-se aos efeitos que outra

decisão poderia ter em relação as demais lides instaladas para revisão de contratos de consórcio semelhantes. Estes fatos, porém, não estão provados nos autos. Ao contrário, as notícias veiculadas no sítio da Petrobrás na Internet (<http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/comunicados-e-fatos-relevantes>) informam que em 24/03/2005 e 12/05/2005 a Petrobrás já havia fechado acordos para aquisição das outras duas termelétricas nas quais teria parceria semelhante àquela aqui em debate, quais sejam, MPX (Termo Ceará) e SEF (Eletrobrás), respectivamente.

De toda sorte, não é possível negar os efeitos retroativos do distrato frente ao texto do art. 478 do Código Civil, que autoriza efeitos retroativos à sentença que defere o pedido de resolução do contrato. Certamente a regra aplicável aos efeitos do distrato é aquela expressa nas lições de Caio Mario da Silva Pereira, citadas pela autoridade lançadora: “O distrato produz efeitos normalmente ex nunc, isto é, a partir do momento em que se ajusta, não retroagindo para alcançar as consequências pretéritas, que são respeitadas” (in Instituições de direito civil, v. 3, 12.ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 152). Todavia, há uma anormalidade no caso presente, qual seja, o litígio estabelecido entre as partes desde o início de 2005, acerca da onerosidade excessiva das prestações.

Não tem razão a recorrente quando defende o legítimo direito das partes de transacionar sobre a rescisão do contrato, obrigando-se e desobrigando-se a qualquer tempo, porque há relações decorrentes e interesses de terceiros que podem ser afetados, além da possibilidade de estas definições se prestarem como veículo de fraude. Mas, no presente caso, há evidências suficientes de que a retroatividade estabelecida pelas partes está relacionada com o momento no qual a Petrobrás iniciou os questionamentos acerca da validade do acordo antes firmado.

E, em tais condições, embora as partes não possam voltar no tempo para desfazer os efeitos dos atos praticados, elas podem revertê-los por meio de restituição dos valores pagos e cancelamento das receitas reconhecidas em período de apuração anterior. Como dito, havia uma realidade ao final do período de apuração do IRPJ e da CSLL em 31/12/2005, determinante da incidência destes tributos. Mas posteriormente, com a prática de um ato jurídico ao qual a lei permite efeitos retroativos, a escrituração da contribuinte deve refletir esta ocorrência, mediante registro do cancelamento das receitas antes escrituradas, em contrapartida à insubsistência ativa resultante da devolução dos depósitos bancários à Petrobrás.

A obrigação tributária decorrente do fato gerador ocorrido em 31/12/2005 não é afetada pela rescisão. Mas os efeitos retroativos desta serão reconhecidos na data do acordo, repercutindo no lucro tributável daquele período, qual seja, o ano-calendário 2006. Descabe o estorno das receitas em 31/12/2005 porque não havia erro naquele momento. Mas há alterações posteriores das relações jurídicas estabelecidas entre a Petrobrás e a autuada que devem ser reconhecidas contabilmente, na forma antes exposta.

Registre-se que é imprópria a alegação da recorrente de que não se verificaram os atos e fatos alegados para 2005, ante a suspensão em razão da pendência de solução definitiva da lide relativa à exigibilidade da contribuição de contingência. A abordagem antes exposta evidenciou que nenhum ato judicial ou arbitral suspendeu a eficácia do Consórcio Macaé Merchant. Ao contrário, as sentenças arbitrais reconheceram a validade do contrato e determinaram o pagamento dos valores em razão dele devidos.

A recorrente opõe-se às objeções fiscais de que ela e a Petrobrás não teriam acordado sobre direito patrimonial, mas sim sobre o reconhecimento de receitas. E, neste ponto, tem razão a autuada, porque é inegável o propósito econômico, negocial e estratégico claros e evidentes para ambas as partes, àquela época

independentes. O Fisco pode questionar o procedimento da contribuinte para reverter o reconhecimento das receitas vinculadas ao contrato rescindido, mas não opor-se àquela deliberação com efeitos retroativos.

Também não prospera a interpretação fiscal acerca dos arts. 843 e 844 do Código Civil, porque somente se poderia falar em prejuízo do Fisco se as partes não tivessem propósito negocial para promover a transação, como restou evidenciado. Não se trata, porém, de o Fisco ser um dos “terceiros” externos ao vínculo obrigacional como dito pela recorrente, mas sim de as partes terem promovido um negócio legítimo, com efeitos retroativos em razão do litígio que já vinha se desenrolando entre elas.

Quanto à suposta ausência de decisão judicial autorizando o estorno de receitas, invocada pelas autoridades fiscal e julgadora para se oporem à prática da recorrente, restou patente, pela abordagem inicial deste voto, que nada autorizava o estorno procedido pela recorrente em 31/12/2005. É certa, sim, a existência de uma decisão final homologatória de acordo no qual as partes (i) reconhecem a inexigibilidade de determinados valores e (ii) renunciam ao direito de litigar para perseguir seus direitos em relação a esses valores, a qual põe fim à questão com análise de mérito. Mas isto depois de encerrado o período de apuração do IRPJ e da CSLL referente ao ano-calendário 2005. Apesar de elas corroborarem os efeitos retroativos da rescisão contratual de forma definitiva, seu reconhecimento somente seria possível em 2006. Desnecessário, portanto, debater se as sentenças homologatórias ensejaram a extinção dos processos cautelar e arbitral com julgamento do mérito. O vício que subsiste é a invocação dos efeitos retroativos de um acordo entre as partes para justificar uma exclusão contábil e fiscal em momento no qual este acordo ainda não existia.

Logo, tem razão a contribuinte quando diz que, sendo inexigíveis, os valores recebidos não podem ser qualificados como receitas. Mas como a inexigibilidade, ou melhor, o acordo que determinou sua devolução, somente se verificou em 2006, é neste momento que os efeitos contábeis devem ser revertidos. De fato, tal situação é totalmente distinta do perdão de dívida mencionado na decisão recorrida, mas não há dúvida que houve um cancelamento de acordo, ou seja, uma venda cancelada, por meio de acordo entre as partes em 2006, jamais podendo justificar o estorno em 31/12/2005.

A recorrente, ao final, nega a existência de fraude, em razão de todos os argumentos até aqui expostos, reputando necessária a análise dos atos praticados pela Recorrente em vista de sua motivação negocial e comercial que jamais poderia ter sido confundida com intuito de reduzir a carga tributária. E, de fato, não há dúvida quanto à motivação negocial e comercial dos atos praticados fora do âmbito tributário. Houve um contrato de consórcio que se tornou oneroso para a Petrobrás, e as discussões acerca do pagamento das contribuições de contingência acabou ensejando um acordo com efeitos retroativos.

Contudo, a recorrente alega que o estorno de receitas foi promovido em 10/02/2006, depois de firmado o Memorando de Entendimentos em 01.02.2006, ao passo que a autoridade fiscal provou os lançamentos promovidos com data de 31/12/2005. Como já extensamente exposto, a contribuinte reduziu o lucro líquido do ano-calendário 2005, e ainda que assim tenha procedido depois do referido acordo, o fato é que afirmou contabilmente que as receitas deveriam ser estornadas em 31/12/2005, quando o acordo ainda não existia.

Para justificar esta conduta, aduz que o reconhecimento destes valores havia sido diferido, e por esta razão afirma que cerne da questão relativa ao enquadramento da suposta fraude seria o tratamento conferido pela Recorrente ao depósito realizado pela Petrobrás em conta-bancária de sua titularidade, bastando a análise da

característica conferida pela Recorrente ao depósito realizado pela Petrobrás em razão da decisão interlocutória no processo arbitral para evidenciar que a conduta por ela adotada se revela coerente com a sua interpretação do direito, inexistindo qualquer *intuito de fraude*.

Como restou consolidado neste voto, não houve depósito em caução, e a única garantia efetivamente formalizada ao longo do litígio formado em torno das contribuições de contingência foi aquela prestada pela autuada para passar a dispor dos recursos financeiros decorrentes dos pagamentos efetivados pela Petrobrás. Além disso, não havia justificativa legal para o alegado diferimento dos resultados desta contratação, e sua conseqüente exclusão do lucro tributável, e quanto menos para o estorno contábil das receitas em 31/12/2005.

Aduz a recorrente que caso outra interpretação venha a ser adotada quanto à natureza dos depósitos, o certo é que não há que se falar em fraude, mas erro de direito ou erro na interpretação da lei tributária. Diz que o fato de ser grande empresa, que atua em ramo de alta sofisticação comercial e financeira, como dito pela autoridade julgadora, somente reforça a conclusão naquele sentido. E assevera estar se tratando aqui de questão ímpar, única e de difícil compreensão, como inclusive reconhecido em outra passagem da decisão recorrida.

Todavia, frente a todo o exposto, é possível concluir que não houve mero erro de direito, mas sim a intenção deliberada de não recolher os tributos que se tornaram devidos com os pagamentos promovidos pela Petrobrás em 2005. A recorrente pleiteou como medida de urgência, junto ao Tribunal Arbitral, o pagamento dos valores que lhe eram devidos pela Petrobrás, para poder fazer frente às demais dívidas que tinha a pagar. Obteve esta disponibilidade, mas teve que arcar não só com o ônus de prestar uma garantia para o caso de eventual restituição daqueles valores, como também com os efeitos de uma significativa base tributável pelo IRPJ e pela CSLL.

Além disso, ao acordar a rescisão do contrato com efeitos retroativos, restou evidente que aquela base tributável em 31/12/2005 era transitória, e ensejaria uma redução do lucro contábil de magnitude equivalente em 2006, com conseqüente prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de demorada recuperação. Daí a solução mais prática e interessante para as partes: estornar as receitas em 31/12/2005 e deixar de pagar os tributos devidos naquele momento. E, além disso, apurar prejuízos fiscais e bases negativas em 31/12/2005, transformando as antecipações até ali verificadas em indébito passível de utilização imediata, e inclusive já partilhado entre os litigantes do acordo de venda das quotas da autuada para a Petrobrás, como bem observado pela autoridade fiscal.

Ressalte-se que não houve diferimento da renda, e que a redução da base tributável foi promovida mediante estorno contábil das receitas datado de 31/12/2005, muito embora o acordo com efeitos retroativos tenha sido assinado apenas em 2006. Impróprio, assim, limitar a questão à divergência jurídica quanto ao tratamento dado ao depósito realizado pela Petrobrás. É irrelevante o fato de a contribuinte ter atendido prontamente às intimações para apresentação de documentos relacionados ao depósito garantia, porque a fraude não depende da fabricação de documentos para apresentar aos agentes fiscais, bastando a intenção de deixar de recolher tributo para caracterizá-la.

Ainda que nem todas as acusações fiscais prosperem, e seja inquestionável a eficácia retroativa do acordo firmado entre as partes então litigantes, a conduta de alterar a escrituração contábil em razão de evento futuro, de modo a evitar o pagamento de tributos sobre o resultado influenciado por receitas que se soube passíveis de reversão, é suficiente para sustentar a imputação de fraude.

Por fim, anote-se que a recorrente alega terem sido homologadas compensações com o saldo negativo de CSLL também apurado no ano-calendário 2005, possivelmente em razão de o extrato de PER/DCOMP apresentadas pelo sujeito passivo, juntado à impugnação (fls. 3150/3151) assim indicar relativamente a algumas declarações apresentadas ao longo de 2008. A informação contida no rodapé do extrato indica que ele teria sido emitido em 01/09/2010, ao passo que o despacho decisório de não homologação das compensações com o saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 2005, proferido nos autos do processo administrativo nº 15374.964184/2009-11, foi exarado em 19/10/2011 e cientificado à contribuinte em 29/11/2011.

Assim, ainda que inicialmente os sistemas informatizados da Receita Federal não tenham identificado indícios de erros na apuração do saldo negativo de CSLL informado nas DCOMP, e apontado as compensações como regulares, o procedimento fiscal realizado posteriormente validamente desfez os efeitos extintivos da compensação antes do prazo de 5 (cinco) anos previsto no art. 74, §5º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003. Ressalte-se, ainda, que a contribuinte não provou a existência de qualquer ato expresse de homologação daquelas compensações.

Injustificável, portanto, a conduta da contribuinte de estornar as receitas efetivamente auferidas ao longo de 2005. A prática assim implementada resultou, sim, na omissão de receitas na apuração final do resultado tributável em 31/12/2005. Irrelevante se as receitas foram, inicialmente, escrituradas e até informadas no DICON, se ao final da apuração seus efeitos foram anulados. Ainda que a escrituração revele todos os atos praticados, o último deles, qual seja, o estorno, teve a clara intenção de não submeter a empresa fiscalizada ao desembolso devido em razão dos lucros apurados, tendo em conta os fatos posteriores que determinaram a restituição daquelas receitas à Petrobrás.

De outro lado, porém, merece reparo a argumentação fiscal que negou efeitos à rescisão, com efeitos retroativos, do Consórcio Macaé Merchant. A recorrente tem, de fato, o direito de *realizar seus negócios de forma livre, ou melhor, do modo mais apropriado ao seu anseio econômico e estratégico*, apenas não tem o direito de manipular as bases tributáveis para adequá-las a um melhor fluxo de caixa.

E isto porque o art. 72 da Lei nº 4.502/64 caracteriza como fraude não só a *ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal*, como também aquela destinada a *excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento*.

Ao promover o estorno na apuração do ano-calendário 2005, a contribuinte deixou de recolher naquele momento os tributos que seriam devidos, e ainda apurou crédito que utilizou em compensações de 2007 a 2008, usufruindo dos demais efeitos de sua conduta irregular. Irrelevante, assim, se durante o posterior procedimento fiscal todos os fatos estavam declarados e contabilizados e foram apresentados à Fiscalização. Impróprio, até, falar que o Fisco foi chamado a homologar os créditos de sua escrita fiscal, dado que a informação da apuração irregular em suas declarações ensejou, em uma apuração preliminar, a indicação de que a compensação estaria homologada, como antes exposto. Assim, somente em uma análise investigativa e manual foi possível identificar o indevido estorno inserido pela interessada em sua escrituração.

Contudo, não se pode negar que ao assim proceder, a contribuinte pode ter recolhido parte dos tributos devidos em 2005 nos anos-calendário subsequentes, antes de formalizada a presente exigência.

Embora ela não alegue, nem prove a eventual ocorrência de postergação, o acolhimento parcial da acusação fiscal deixa patente que o objetivo da empresa foi evitar o imediato desembolso financeiro em razão da incidência tributária sobre as receitas que deveriam ser reconhecidas no ano-calendário 2005, mas cujos efeitos seriam cancelados no ano-calendário 2006, com sua restituição à Petrobrás.

Ressalte-se que não se trata, aqui, de acusação fiscal que deveria ter imputado ao autuado, apenas, os efeitos da postergação. Em tais condições, constatados os fatos e apurado equivocadamente o crédito tributário, a exigência deveria ser cancelada. Nestes autos, a autoridade fiscal fez a exigência segundo os contornos por ela delineados, em razão dos quais a rescisão do contrato com efeitos retroativos seria inadmissível. Afastada esta parte da acusação, cumpre reduzir a exigência aos valores que subsistem devidos, e que serão assim apurados pela autoridade preparadora, em liquidação deste julgado, a partir da verificação de eventual recolhimento a maior no ano-calendário 2006, quando seria admissível o cancelamento das receitas computadas na base tributável do ano-calendário 2005. Caso a apuração do ano-calendário 2006 resulte em prejuízo fiscal e/ou base negativa de CSLL, os efeitos destes também devem ser aplicados mediante compensações até o limite legal na apuração dos anos-calendário 2007 a 2010, de modo a identificar a existência de outros recolhimentos a maior anteriores ao presente lançamento, os quais, somados aos eventualmente verificados no ano-calendário 2006, prestar-se-ão a reduzir os valores principais aqui lançados, atualizados pelos acréscimos moratórios devidos até a data dos recolhimentos a maior.

E, na medida em que a falta de recolhimento resultante desta postergação revela-se intencional, promovida mediante a conduta fraudulenta de inserir estornos de receita em 31/12/2005, embora deliberação neste sentido somente tivesse ocorrido ao longo do ano-calendário 2006, correta se mostra a aplicação da multa qualificada, sujeita apenas à redução na mesma proporção do principal que se revelar indevido em razão dos efeitos da postergação. Inaplicável o art. 112 do CTN, porque a acusação fiscal erigiu validamente os fatos, e ao menos em relação a parte deles a conduta repreensível é inquestionável.

Também porque esta conduta fraudulenta, além de postergar o recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos ao final do ano-calendário 2005, ensejou a apuração de inverídicos saldos negativos de IRPJ e de CSLL veiculados em DCOMP a partir de 18/01/2007, verifica-se a falsidade no conteúdo desta, que enseja a aplicação de multa de ofício no percentual de 150% sobre o valor total dos débitos compensados, na forma do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Esclareça-se que a imposição desta penalidade não é afastada pela aplicação da multa proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, na medida em que esta pune o sujeito passivo pela falta de recolhimento dos tributos devidos sobre a parcela positiva da apuração do resultado, ao passo que a compensação indevida resulta da parcela negativa da apuração do resultado que dá origem ao saldo negativo de IRPJ e CSLL posteriormente utilizados pelo sujeito passivo. Ambas são resultantes do indevido estorno de receitas, mas não incidem sobre a mesma situação fática, e sim sobre distintas parcelas desta. Somadas as bases imponíveis da multa por compensação indevida (saldos negativos de IRPJ e CSLL) aos tributos devidos no ajuste anual, estes submetidos à aplicação da multa

proporcional, o resultado será a vantagem auferida pelo sujeito passivo, equivalente à aplicação das alíquotas do IRPJ e da CSLL sobre o estorno das receitas indevidamente promovido.

Em outras palavras, a multa proporcional de 150% não incidiu sobre a parcela da infração consumida pelo prejuízo fiscal ou pela base de cálculo negativa de CSLL apurado pelo sujeito passivo em razão da infração aqui apontada. Por sua vez, estes ensejaram a apuração de recolhimentos indevidos ou maior, que integram o saldo negativo de IRPJ e CSLL, e é a compensação destes, como parcela complementar da infração, que se sujeita à multa isolada por compensação indevida.

Os quadros abaixo demonstram como os efeitos da infração apurada são partilhados no momento inicial em que apurado direito creditório pelo sujeito passivo, e no momento posterior em que formalizado o lançamento:

a) IRPJ:

Valor da Infração: R\$ 598.910.449,68	
Prejuízo declarado: (R\$ 146.079.142,52) Antecipações: R\$ 15.777.591,00 Saldo Negativo: (R\$ 15.777.591,00) Crédito Atualizado: R\$ 20.034.001,12 => Multa de 150%: R\$ 30.051.001,68	Lucro Apurado: R\$ 452.831.307,16
	<u>Compensação (30%): (R\$ 53.252.074,75)</u>
	Lucro Tributável: R\$ 399.579.232,41
	IRPJ Devido: R\$ 99.270.808,10
	<u>Deduções: (R\$ 15.777.591,00)</u>
	IRPJ a Pagar: R\$ 84.093.217,10
	=> Multa de 150%: R\$ 126.139.825,65

b) CSLL:

Valor da Infração: R\$ 598.910.449,68	
BCN declarada: (R\$ 146.876.717,14) Antecipações: R\$ 5.303.072,54 Saldo Negativo: (R\$ 15.777.591,00) Crédito Atualizado: R\$ 7.054.402,76 => Multa de 150%: R\$ 10.581.604,14	Lucro Apurado: R\$ 452.033.732,54
	<u>Compensação (30%): (R\$ 53.252.074,75)</u>
	Lucro Tributável: R\$ 398.781.657,81
	CSLL Devida: R\$ 35.890.349,20
	<u>Deduções: (R\$ 5.303.072,54)</u>
	CSLL a Pagar: R\$ 30.587.276,66
	=> Multa de 150%: R\$ 45.880.914,99

Note-se que a apuração do IRPJ e da CSLL a pagar não tem por referência o valor total da infração, mas sim seu montante já reduzido pelo prejuízo ou base negativa originalmente apurados pelo sujeito passivo. Além disso, o IRPJ e a CSLL devidos são previamente reduzidos pelas deduções que formaram os saldos negativos indevidamente compensados.

A impropriedade do argumento da recorrente resta clara quando se verifica que os tributos não recolhidos por conta da infração praticada não se limitaram às parcelas de R\$ 84.093.217,10 e de R\$ 30.587.276,66, acima demonstradas a título de IRPJ e CSLL. Também não foram recolhidos todos os outros tributos extintos por compensação mediante a apresentação de DCOMP que veicularam os créditos de saldo negativo nos valores atualizados de R\$ 20.034.001,12 e R\$ 7.054.402,76, acima indicados.

Basta, também, perquirir qual seria a conduta da autoridade administrativa a partir do momento que se tornasse definitiva a acusação fiscal: limitar-se-ia à exigência do IRPJ e CSLL acima indicados como a pagar? Certamente, não. Também seriam cobrados todos os débitos que deixaram de ser recolhidos em razão das compensações, até então com exigibilidade suspensa em razão do litígio formado nos autos dos processos administrativos nº 10725.900463/2010-31 e 15374.964184/2009-11. E, embora permitindo que esta cobrança se faça apenas com encargos moratórios, vez que declarados os débitos, o legislador não deixou impune a conduta de quem se vale de créditos falsamente declarados para retardar este recolhimento, mas sim imputou-lhes a multa isolada aqui lançada, que em nada se confunde com a multa proporcional aplicada sobre o saldo devedor verificado no mesmo período de apuração.

Logo, inexistente aqui cumulação de penalidades: não há aplicação de multa de 300% sobre a mesma base imponível, mas sim multas de 150% aplicadas sobre distintas parcelas da base imponível. Promovidos os ajustes em razão de eventual postergação de recolhimento dos débitos de IRPJ e CSLL a pagar acima indicados, a penalidade total devida representará, precisamente, 150% de todo o benefício financeiro experimentado pela contribuinte com a prática aqui reprimida.

E, embora as DCOMP revelem o saldo negativo apurado na contabilidade do sujeito passivo, este foi determinado com a inserção de elementos falsos, e assim transposto para declarações de compensação – DCOMP apresentadas de 18/01/2007 a 28/08/2008. Por sua vez, em 22/01/2007 foi editada a Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, questionada pela recorrente:

Art.18. O art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art.18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

[...]

Logo, no momento em que formalizadas a maior parte das compensações, já se encontrava em vigor o dispositivo questionado pela recorrente. De toda sorte, desde a redação original da Lei nº 10.833/2003, a multa isolada sempre esteve prevista para os casos em que ficasse caracterizada a prática de infrações aos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64:

- Redação original:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

- Redação alterada pela Lei nº 11.051/2004:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em

razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

Por certo a penalidade tem por base de cálculo o valor dos débitos indevidamente compensados. Mas isto não significa que sua incidência decorra de falsidade na apuração destes débitos. A fraude, em regra, é evidenciada na informação de créditos falsos, com vistas, justamente, a postergar a cobrança de débitos verdadeiros, afinal nenhuma utilidade teria este proceder se débitos falsos fossem informados para extinção. Em outras palavras, ao cogitar da *prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964* como motivo para imposição da multa isolada qualificada em casos de não-homologação de compensação, o legislador necessariamente cogitou da informação de créditos falsos que evitassem ou diferissem o pagamento dos tributos compensados.

Inexiste, pois, aplicação retroativa de norma penal. As condutas praticadas a partir de 18/01/2007, insistindo na existência de um crédito apurado com a inserção de informações falsas na contabilidade no ano-calendário 2005, sempre estiveram sujeitas à penalidade, quer se tenha em conta o momento da entrega das DCOMP ou da apuração dos saldos negativos.

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de REJEITAR a arguição de decadência e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para reduzir as exigências de IRPJ e CSLL em razão de eventuais recolhimentos postergados nos períodos de apuração anteriores à formalização do lançamento.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora