



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15540.720173/2015-01  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-006.399 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de março de 2023  
**Recorrentes** SUBSEA7 DO BRASIL SERVICOS LTDA  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

LUCROS NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS NO EXTERIOR.

Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada.

INVESTIMENTO EM CONTROLADA NO EXTERIOR. VARIAÇÃO CAMBIAL. AJUSTE.

A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada domiciliada no exterior, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, quando decorrente da variação cambial, não será computada na determinação do lucro real.

DESPESAS NECESSÁRIAS.

São necessárias as despesas pagas para a realização das operações da contribuinte. No caso, se provado que tais despesas/custos são necessárias para outra pessoa jurídica, e, portanto, dedutíveis para esta outra empresa, indedutíveis são para a contribuinte em questão.

PROCESSUAL - ADMINISTRATIVO - LANÇAMENTO - VERDADE MATERIAL E ART. 142 DO CTN.

No ato de lançamento, a Autoridade Administrativa, salvo nos casos de presunção legal, deve exaurir toda a matéria fática necessária a total e concreta tipificação do aspecto material da hipótese de incidência.

DESPESAS VINCULADAS À CONTRATOS DIVERSOS - NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DE SUA NECESSIDADE

Demonstrada a necessidade de dada despesa, notadamente pela atribuição contratual do respectivo ônus econômico, impõe-se o cancelamento da respectiva glosa, devendo ser mantida a autuação quanto aquelas que, claramente, se referem à avenças das quais o contribuinte, sequer, é parte ou, outrossim, cujo ônus econômico não lhe foi imposto.

DESPESAS COM MULTAS CONTRATUAIS - NECESSIDADE DEMONSTRADA

Demonstrada que a multa contratual deduzida decorre de descumprimento de contrato cujo implemento é de responsabilidade do contribuinte, há que se reconhecer a sua dedutibilidade para fins de apuração da base de cálculo do imposto.

#### DESPESAS COM CARTÕES-PRESENTES. INDEDUTIBILIDADE.

Somente os gastos com a aquisição e distribuição de objetos, desde que de diminuto valor e, sobretudo, diretamente relacionados com a atividade explorada pela empresa, poderão ser deduzidos a título de despesas de propaganda para efeitos de lucro real.

#### MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Após a alteração de redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, é plenamente aplicável a multa isolada de 50% em relação à insuficiência de recolhimento de estimativas e a multa de ofício de 75% sobre o lançamento complementar. O disposto na Súmula n.º 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, quanto ao Recurso Voluntário, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para a) quanto ao item III.3 do Termo de Constatação Fiscal (TCF): a.1) cancelar integralmente as glosas relativas às despesas incorridas pela recorrente durante a execução do contrato de no 0801.0040694.08.2; a.2) cancelar parcialmente as glosas relativas às demais despesas concernentes aos outros contratos analisados neste voto, no valor de R\$ 1.309.318,53, resultante da soma das importâncias descritas nas tabelas reproduzidas na parte final do tópico 1.2; e b) quanto ao item III.5 do TCF, cancelar a glosa relativa ao valor de R\$ 1.838.447,95 (multa relativa ao contrato de n.º 2050.0052000.09.2), nos termos do relatório e voto do relator. Acordam, ainda, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à exigência de multas isoladas pela ausência de recolhimento de estimativas de IRPJ/CSLL, vencidos os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias (relator), Sávio Salomão de Almeida Nobrega, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e Helder Jorge Dos Santos Pereira Junior, que votaram por cancelar a exigência das referidas multas. Por fim, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator. Designado o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, para redigir o voto vencedor quanto à matéria em que o relator foi vencido.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e redator designado

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sergio Magalhaes Lima, Flavio Machado Vilhena Dias, Marcelo Oliveira, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Maria

Angelica Echer Ferreira Feijo, Ailton Neves da Silva (suplente convocado(a)), Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Paulo Henrique Silva Figueiredo.

## Relatório

Por economia processual, adota-se o relatório da Resolução de n.º 1302-000.644 (fls. 8752), proferida por este colegiado em 19 de setembro de 2018, em que a proposta do então relator, conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, de conversão do julgamento em diligência foi acatada por unanimidade pelos membros desta turma, *in verbis*:

Cuida o processo de auto de infração lavrado em desfavor de recorrente a fim de se lhe exigir créditos tributários relativos ao IRPJ e à CSLL devidos no ano calendário de 2010, apurados a partir da constatação de sete infrações incorridas pela empresa (tal como apontado no relatório do acórdão recorrido). Tais infrações serão descritas sucintamente abaixo e, em relação às quais, por economia processual, já serão declinados os argumentos da empresa constantes de suas razões de impugnação e, se for o caso, contidos também em seu recurso voluntário.

Ainda no intento de reduzir a extensão deste relatório, serão expostas, desde logo, as considerações da DRJ.

### **I Falta de adição ao lucro real do lucro auferido por controlada no exterior.**

*In casu*, foi identificado, num primeiro momento, a falta de adição de lucros verificados em empresa controlada pela Fiscalizada, sediada no exterior, no importe de R\$ 55.431.622,04. Ao ver da fiscalização, com espeque nos preceitos da MP 2.158-35/01, cabia ao contribuinte sujeitar estes valores à exigência dos tributos nacionais de praxe.

Aqui, vejam bem, a Autuada não se insurge contra a aplicação da MP 2.158-35/01 (art. 74). O seu argumento (único) é de que o valor concernente aos lucros apurados por sua controlada não teriam sido adicionados ao seu Lucro Real pois, conquanto aplicável a tributação em bases universais, a legislação infralegal, então em vigor, franqueava-lhe o direito de compensar os preditos lucros com prejuízos acumulados pela citada empresa controlada (demonstrados contabilmente nos anos de 2005 a 2008). Ao assim fazer, a parcela de lucro observada no exterior teria sido integralmente absorvida, não restando nada a ser adicionado à base de cálculo das exações nacionais no período de apuração objeto da autuação.

Considerando as disposições da IN 213/02, em especial os preceitos do seu art. 4º, § 3º, também vigente à época dos fatos aqui tratados, a DRJ concordou com os argumentos do contribuinte e cancelou a exigência em testilha. De acordo com o Turma *a quo*, verificou-se, realmente, a existência de prejuízos acumulados na empresa controlada, suficientes para compensar de forma integral os lucros observados no ano-calendário de 2010 (apontando, inclusive, que a empresa preencheria, em sua totalidade, todos os requisitos formais necessários à aplicação do preceito infralegal acima descrito).

### **II Exclusão indevida do lucro líquido do saldo de reserva de ajustes.**

Em seguida, apurou-se, também, a exclusão pretensamente indevida de saldos de uma "reserva de ajustes de conversão" concernentes à investimento havido pela recorrente na empresa Subsea 7 Marine LLC e cuja participação foi integralmente cedida à sua controladora Subsea 7 Netherlands Cooperatief U.A. Tal reserva, de acordo com a fiscalização, teria sido formada a partir de receitas de variação cambial, as quais deveriam suportar a exigência do IR e da CSLL.

Esta infração abrangeu também uma exclusão, no importe de R\$ 1.100,00, decorrente de uma redução de capital e que, pelo entendimento o Fisco, deveria ter sido tributado.

Neste ponto, a empresa ora recorrente tece considerações para demonstrar os registros contábeis que deram azo a formação da predita reserva, frisando que seus lançamentos foram considerados regulares pela Fiscalização. Destaca que o centro da discussão não

gira em torno de quaisquer divergências quanto aos citados lançamentos, mas, apenas, quanto aos efeitos tributários atribuídos à esta reserva que, de acordo com a Autoridade Fiscal, constituiriam receita de variação cambial, mesmo antes da liquidação do investimento havido pelo então impugnante.

Passo seguinte, esclarece que, até o advento do CPC 02, as variações cambiais decorrentes de investimentos havidos no exterior eram tratadas como parcela componente dos resultados de equivalência patrimonial e, nesta senda, insuscetíveis de tributação, a teor dos preceitos do art. 389 do RIR.

O mencionado CPC, todavia, encampando as novas práticas contábeis internacionais, determinou o lançamento destas variações a conta de resultado, impactando, pois, o lucro líquido das empresas. Nada obstante, ainda como sustentou a contribuinte, considerando se tratar de nova prática contábil, a Lei 11.941 (art. 15, §1º) teria negado efeitos tributários à este ajuste, pelo que a exigência contida nos autos de infração seria contrária a regra ali encartada.

Notem, que a empresa, aqui, nada disse sobre a cobrança do IR e CSLL sobre o valor R\$ 1.100,00 decorrentes de devolução de capital, quanto ao que, operou-se preclusão consumativa.

A DRJ, a exemplo do ocorrido no tópico anterior, acolheu integralmente os argumentos do contribuinte, adotando, inclusive, as mesmas razões de direito deduzidas na impugnação, cancelando-se, pois, neste ponto, a exigência fiscal.

### III Glosa de custos/despesas.

Ao olhos da D. Auditoria Fiscal, a atividade principal da contribuinte estaria adstrita à prestação de serviços de projeto, construção e instalação de oleodutos, gasodutos e equipamentos submarinos, relacionados com a exploração de petróleo e gás natural (a despeito da cláusula 2º de seu contrato consolidado juntado à e-fls 294/311 conter objeto consideravelmente mais extenso que o tomado pela Fiscalização).

Levando-se em conta, tão só, a atividade de exploração de petróleo e gás natural, a D. Autoridade Lançadora concluiu pela desnecessidade das despesas e custos concernentes à embarcações pertencentes à sua subsidiária integral, utilizadas em contratos havidos pela recorrente. Num resumo brevíssimo, ao partir do pressuposto de que a empresa não desenvolvia a atividade de transporte marítimo, eventuais custos e despesas com embarcações pertencentes à terceiros seriam próprios da atividade *deste terceiro*. Daí, a glosa.

Demais disso, promoveu-se a glosa de outros custos não diretamente vinculados aos contratos anteriormente mencionados (que o contribuinte teria sido intimado à demonstrar a sua necessidade e, principalmente, a vinculação à sua atividade fim), dentre os quais destacam-se:

- a) custos com combustível;
- b) custos com folha de salários de tripulações das embarcações;
- c) custos e despesas diversas escriturados em contas contábeis específicas relacionadas às embarcações;
- d) outros custos e despesas variados.

A recorrente discorre, primeiramente, sobre o dever da fiscalização de exaurir a análise probatória (a luz do art. 142 do CTN) e motivar (legal e faticamente) o ato de lançamento, sob pena de nulidade. Afirma, passo seguinte, que a autuação restara calcada em alegações genéricas de falta de vínculo entre os serviços descritos nas notas fiscais trazidas aos autos e a atividade fim do contribuinte, fazendo uma abordagem, aparentemente, exemplificativa sobre a pertinência das despesas incorridas na consecução do contrato de praticagem de nº 0801.0054027.09.2 (juntado à e-fls. 4472/4546). Esta avença teria sido originariamente firmada com a sua controlada, subsidiária integral, e cujo objeto teria lhe sido parcialmente cedido (termo aditivo de e-fls. 4547/4583).

A DRJ, aqui, não atendo a sua análise tão só no contrato acima e abordando, principalmente, os contratos de afretamento firmados com a subsidiária integral da recorrente, concorda com a Fiscalização mormente por entender que os ditos contratos contemplariam a assunção dos custos com as embarcações tão só pelo afretador (a citada subsidiária integral), motivo pelo qual seriam indedutíveis. Manteve, pois, a totalidade da infração descrita neste tópico.

Em seu recurso voluntário e de forma bem mais detalhada, a contribuinte destaca o erro de premissas incorrido pela Fiscalização e pela DRJ e, para assim o fazer, divide a sua defesa de acordo com as partes e naturezas de cada grupo de contratos.

Num primeiro momento, aborda os contratos firmados diretamente por ela e pela Petrobrás, aos quais os contratos de afretamento estariam vinculados. Esclarece neste ponto, que estas últimas avenças teriam sido firmadas pela Petrobrás, pela sua subsidiária integral (dona das embarcações) e por ela mesma, na condição de responsável solidário pelo adimplemento contratual. Estes concertos seriam aqueles juntados à e-fls. 4.004 e ss, 4.118 e ss, 4.229 e ss e 4.350 e ss.

Partindo daí, afirma que nem o Fisco, e nem a DRJ, se atentaram para o fato de que algumas das despesas, não obstante descritas em contas-contábeis que remetiam à dispêndios atrelados às embarcações de terceiros, referiam-se às despesas de serviços prestados por ela, recorrente, a bordo de tais embarcações. Assevera, mais, que mesmo as despesas com o custeio destas embarcações seriam, contratualmente, de sua responsabilidade e, demais a mais, ainda que não o fossem, seriam essenciais a sua atividade. Para tanto passa a tratar, especificamente de cada um dos contratos a fim de demonstrar a correção de sua pretensão.

Em seguida, aborda os contratos de e-fls. 4.472 e ss, 4.584 e ss e 4.783 e ss, que teriam sido firmados pela Petrobras e por sua subsidiária integral mas que lhe foram, posteriormente, parcialmente cedidos. Notem, aqui, que a abordagem realizada no recurso não foi por amostragem, como ocorrido na impugnação.

Num segundo momento, se debruça sob a premissa de que a cessão em questão teria incidido sobre partes do contrato que justificariam e demonstrariam a necessidade das despesas glosadas. Destaca, inclusive, os serviços de mobilização e desmobilização de embarcações nacionais e estrangeiras, que teriam culminado com a obrigação, a ela imposta, de contratar (ou subcontratar) serviços de praticagem, portuários e de agenciamento marítimo, os quais foram glosados pela fiscalização.

Além disso, os preditos aditivos também previam a transferência da obrigação concernente ao fornecimento de máquinas e equipamentos, cujas despesas também foram criticadas pela fiscalização, ao ver do contribuinte, de forma injustificada.

No próximo subtópico, discorre sobre os contratos afeitos ao chamado projeto Peregrino, asseverando que, conquanto admitir que as despesas a ele relativas seriam próprias e necessárias à atividade da recorrente, a fiscalização teria glosado boa parte delas por entender que esta empreitada já teria se encerrado em fevereiro de 2010 (conforme cronograma apresentado à D. Auditoria).

Sustentou que o relatório devidamente traduzido, anexado ao recurso administrativo (já que o relatório original não foi aceito pela Fiscalização por estar em inglês), comprovaria que a embarcação empregada no citado projeto continuou nele empenhada até 30 de abril de 2010. Alardeou, mais, que a Autoridade Lançadora teria se equivocado ao lançar as datas das despesas na tabela 04 do TVF (a Fiscalização teria considerado despesas incorridas em fevereiro, lançando-as, todavia, em competências posteriores).

Ao fim, renova pedido já feito em sua impugnação a fim de converter em diligência o julgamento.

#### **IV Despesas pretensamente relacionadas à publicidade - cartões-presentes**

Também foram objeto de glosa despesas apontadas pelo contribuinte como vinculadas à propaganda e publicidade mas que, na opinião da Autoridade Lançadora, seriam, em verdade, despesas concernentes à administração de bens de terceiros.

De fato, pelo que se extrai do relatório do acórdão recorrido, a empresa teria contratado e pago os serviços disponibilizados pela empresa SIM INCENTIVE MARKETING LTDA., consistentes na administração de chamados "cartões-presentes" que seriam cartões *de crédito* ofertados pelo contribuinte à seus parceiros e clientes.

Considerando tratar-se de mera liberalidade, a D. Fiscalização glosou tais despesas.

Em suas razões de impugnação, pedindo atenção ao contrato firmado com a empresa mencionada linhas acima e, ainda, a DIRF por ele elaborada, em que consta a retenção na fonte do IR relativo à avença em questão, o contribuinte sustenta que as despesas em testilha seriam próprias e necessárias, relacionadas à propaganda e marketing.

A DRJ, nesta parte, de forma concisa, assevera que despesas com administração de cartões não se assemelhariam, "*nem de longe*" (palavras do Relator), à serviços de propaganda, negando-lhes, pois, a dedutibilidade.

Em suas razões recursais, o contribuinte basicamente reprisa os argumentos já deduzidos em sua impugnação.

#### **V Despesas com multas contratuais e multas fiscais.**

Boa parte das glosas referem-se à despesas não comprovadas e outras relativas à multas fiscais/tributárias relativas ao ISSQN e ao ICMS. E sobre estas últimas glosas (multas fiscais), a contribuinte se silenciou.

Em sua impugnação, diga-se, a recorrente se limitou a discorrer sobre as penalidades contratuais, concernentes ao acerto havido com a Petrobrás, calcado no contrato de n.º 2050.0051999.09.2. Sobre tais penalidades a Fiscalização expôs o entendimento de que estas decorreriam de possível atraso na disponibilização de embarcação, obrigação, contudo, imposta, tão só, ao afretador, no caso, da subsidiária integral da interessada.

Contrapondo-se às constatações acima, a contribuinte sustenta que, em verdade, as multas em análise não abarcariam apenas as obrigações concernentes ao afretador, mas a totalidade do contrato de prestação de serviços firmado entre ele e Petrobrás. Alerto, neste ponto, inclusive, que o cálculo da multa (doc. 18, e-fls. 2.551, e respectivos documentos comprobatórios juntados a e-fls. 2552 e ss) teria se dado sobre a taxa de serviço e operação, receita exclusiva da impugnante.

A DRJ acolheu (de forma, mais uma vez, concisa) as conclusões fiscais, afastando a dedutibilidade das despesas aqui tratadas por entender serem pertencentes, tão só, ao afretador (subsidiária integral da recorrente).

Em seu recurso voluntário a empresa detalha mais as suas alegações, esclarecendo que as duas multas glosadas estariam calçadas em dois contratos interligados e interdependentes: o contrato de prestação de serviços, propriamente (firmado por ela, recorrente, e a Petrobras), e o contrato de afretamento. Informa, neste passo, que a primeira multa (no valor de R\$ 1.838.447,95) seria decorrente da cláusula 9.1.1 do contrato de prestação de serviço, e não do contrato de afretamento, reiterando, mais, que a predita penalidade tinha como base de cálculo a remuneração descrita naquele contrato específico.

A segunda multa (R\$ 170.713,63), esta sim, teria por objeto o contrato de afretamento em que, contudo, tal qual sustenta, ela figuraria como responsável solidário pelo seu adimplemento, justificando, neste passo, a sua dedutibilidade.

#### **VI Insuficiência de adição de provisão de despesas.**

De acordo com o relatório fiscal, ter-se-ia identificado a existência de provisão de despesas indedutíveis lançadas na escrita fiscal do contribuinte, mas apenas parcialmente adicionadas ao lucro real do ano-calendário de 2010 (o valor total da adição seria de R\$ 70 milhões, aproximadamente, enquanto o contribuinte teria promovido a adição de apenas R\$ 11 milhões, valor este também aproximado).

No curso da ação fiscal, a contribuinte foi, de fato, instada a explicar os motivos pelos quais não adicionou o valor total acima apontado. A sua resposta coincide com os argumentos apresentados na impugnação e, assim, tornando curta uma explicação longa, a empresa afirma que lançou mão das regras contábeis preconizadas pelo CPC 17, para reconhecer as receitas decorrentes de contratos de longo prazo (cujos efeitos fiscais, originariamente, deveriam seguir às regras insertas na IN 21/79).

O valor de R\$ 70 milhões teria sido calculado a partir das formulas preconizadas pelo predito CPC. Da mesma forma, afirma, teria procedido ao cálculo das receitas (cujo reconhecimento se daria pelo que chama PoC ou *Percentage of Completion*), alcançando a monta de R\$ 60 milhões, também aproximadamente. O valor adicionado (cerca de R\$ 11 milhões), seria resultado da diferença entre estes dois valores.

Tanto a acusação fiscal como a DRJ recusaram este argumento não porque não teriam considerado as receitas, mas porque a contribuinte não só não teria demonstrado ter adicionado o valor das preditas receitas ao lucro real (afirmam inexistir registros no LALUR sobre tal adição), como também não teria demonstrado como chegara ao valor de R\$ 60 milhões.

Em suas razões recursais, a contribuinte esclarece que procedeu ao cálculo em questão com base nos itens 25 e 26 do aludido CPC, reprisando, ao que importa, o que já havia suscitado em suas razões de impugnação.

#### **VII Multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais.**

Este último item, como já diz o subtítulo, diz respeito às multas isoladas aplicadas em decorrência das infrações destacadas anteriormente, insurgindo-se o contribuinte, tanto em suas razões de impugnação, como através de seu recurso voluntário, a partir da invocação da súmula 105 do CARF e demais alegações comuns ao tema.

A DRJ, diga-se, afastou tal alegação, além de deduzir a validade da imposição também a partir da assertiva de não estar submetida à jurisprudência do CARF.

Como se pode depreender do relatório acima, a DRJ julgou parcialmente procedente a impugnação tendo, em decorrência da exoneração do crédito em montante superior ao limite de alçada preconizado pela Portaria 63/17, recorrido de ofício a este CARF (ainda que não tenha, expressamente, consignado este recurso em seu dispositivo). O julgamento em tela pode ser resumido a partir da ementa abaixo reproduzida:

#### **LUCROS NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS NO EXTERIOR.**

Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada.

#### **INVESTIMENTO EM CONTROLADA NO EXTERIOR. VARIAÇÃO CAMBIAL. AJUSTE.**

A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada domiciliada no exterior, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, quando decorrente da variação cambial, não será computada na determinação do lucro real.

#### **DESPESAS NECESSÁRIAS.**

São necessárias as despesas pagas para a realização das operações da contribuinte. No caso, se provado que tais despesas/custos são necessárias para outra pessoa jurídica, e, portanto, dedutíveis para esta outra empresa, indedutíveis são para a contribuinte em questão.

#### **DESPESAS COM CARTÕES. INDEDUTIBILIDADE.**

Somente os gastos com a aquisição e distribuição de objetos, desde que de diminuto valor e, sobretudo, diretamente relacionados com a atividade explorada pela empresa, poderão ser deduzidos a título de despesas de propaganda para efeitos de lucro real.

#### **MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PADRÃO. CONCOMITÂNCIA.**

À autoridade administrativa não é dada opção de não aplicar as leis vigentes. Ademais, as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a

obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. Não há coincidência de motivação entre as penalidades, sendo distintas tanto as suas causas, quanto os seus fundamentos legais.

#### TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Ao se decidir de forma exaustiva a matéria referenciada ao lançamento principal de IRPJ, a solução adotada espalha seus efeitos aos lançamentos reflexos, próprio da sistemática de tributação das pessoas jurídicas.

Do acórdão supra, o recorrente teve ciência em 05 de outubro de 2017 (conforme termo de ciência eletrônico de e-fls. 8.580), interpondo o seu recurso voluntário em 03 de novembro daquele mesmo ano (como se extrai do termo de solicitação de juntada de documento de e-fls. 8532/8533) e cujas razões já foram abordadas alhures.

Na primeira oportunidade que este Colegiado teve para analisar o caso, como demonstrado acima, decidiu-se, por unanimidade, por se converter o julgamento em diligência por meio de Resolução de nº 1302-000.644.

Naquela ocasião, em especial quanto as despesas atinentes aos contratos abordados no item III, deste relatório, entendeu-se que o feito demandava uma instrução complementar, justamente porque, pelo conjunto de provas trazido, era impossível, naquele momento, se verificar a quais contratos e serviços os aludidos dispêndios estavam vinculados (até pela complexidade dos termos técnicos empregados nas *invoices* e notas fiscais apresentadas). Com essas considerações, o então relator formulou os seguintes quesitos e orientações à Unidade de Origem:

Por isso, voto por converter este julgamento em diligência a fim de que solicitar à Unidade de Origem que intime a recorrente, em prazo razoável, para:

- a) descrever, em linguagem acessível, cada um dos serviços, produtos e bens listados nas tabelas 4 a 6, informando a natureza, finalidade e destino destes;
- b) particularmente quanto às despesas concernentes à fretes, informar o tipo de bem ou mercadoria transportada (incluindo-se a sua finalidade); quanto ao transporte de passageiros, informar se a contratação se deu para transportar a tripulação ou pessoal técnico empregado na consecução dos contratos principais de prestação de serviços, trazendo as provas idôneas e hábeis a lastrear tais informações;
- c) referenciar, em planilha, cada uma das despesas listadas nas tabelas 4 a 6 às respectivas notas fiscais, invoices, recibos e/ou eventuais contratos, apontando a localização destes documentos nos autos;
- d) trazer as provas hábeis e idôneas para comprovar, se for o caso, a vinculação das despesas aos contratos principais de prestação de serviços, seja ao próprio objeto destas avenças, seja às obrigações encartadas nas cláusulas 3.3 a 3.5.

Em atendimento à solicitação acima, a Unidade de Origem intimou o contribuinte para responder aos quesitos formulados, o que foi atendido após algumas prorrogações do prazo inicialmente concedido.

Assim, foram apresentados os documentos de fls. 8.776/11.271 sobre os quais a D. Autoridade Diligenciante se manifestou à fls. 11.272/11.277 em que, em resumo, considerou não comprovada a vinculação daquelas despesas aos serviços prestados a bordo das embarcações (permanecendo, assim, a confusão entre os dispêndios destinados à manutenção dos navios e aqueles que relativos aos contratos principais – de prestação de serviços).

Em face das conclusões da unidade de origem, a Recorrente se manifestou à fls. 11.279/11.290, acusando, em especial, a falta de uma efetiva conclusão dos trabalhos fiscais

(dado que a diligência teria se encerrado num curtíssimo espaço de tempo após o atendimento às intimações).

Mais detidamente, sustenta, a Recorrente, que os documentos analisados por amostragem não seriam suficientes para evidenciar a real natureza e destinação de todos os demais dispêndios listados em planilhas apresentadas, trazendo os exemplos que entendeu pertinentes.

Além disso, a Recorrente retornou ao argumento atinente à responsabilidade solidária prevista nos contratos juntados aos autos, para, ao fim, requerer uma nova conversão do julgamento em diligência a fim de que *“haja uma aprofundamento nas análises”*. Sucessivamente, pediu o provimento de seu apelo.

Em seguida, o processo foi remetido ao CARF para prosseguimento do julgamento. Contudo, como o relator originário não compunha mais este colegiado, os autos foram a mim distribuídos, via sorteio.

Este é o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

### **DO RECUSO VOLUNTÁRIO**

A tempestividade do Recurso Voluntário e o cumprimento dos demais requisitos para a sua admissibilidade já haviam sido analisados quando foi proferida a Resolução que converteu o julgamento em diligência. Por isso, o apelo do contribuinte deve ser conhecido e analisado por este colegiado.

### **DO ITEM III.3 DO TERMO DE CONSTATAÇÃO - GLOSAS DE DESPESAS DE TERCEIROS OU DESNECESSÁRIAS.**

Diferentemente do que normalmente faz em casos tais, este Relator não se debruçará sobre a legislação federal tocante à dedução de despesas necessárias das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Basta admitir-se, neste particular, que as despesas passíveis de apropriação são aquelas usuais e normais à atividade da contribuinte, sem as quais não se geraria as próprias receitas objetos de tributação (art. 299, § 2º, do RIR/99).

Ressalte-se, contudo, que o vínculo das despesas à atividade fim da empresa e a razoabilidade dos valores empregados (necessária à verificação da própria regularidade substancial dos negócios), confirmam as premissas jurídicas de sua dedutibilidade das bases de cálculo do IR e da CSLL.

Particularmente, no que tange à necessidade, a sua percepção perpassa pela referibilidade mediata<sup>1</sup> entre a despesa e a receita produzida a partir do consumo do bem ou serviço gerador desta mesma despesa (lembrando-se, neste passo, que o aspecto material dos tributos em análise é aquisição de disponibilidade jurídica e/ou econômica de renda ou, mais

---

<sup>1</sup> Como estamos tratando de tributos que incidem sobre a renda e não sobre o consumo, a vinculação direta entre as despesas e as receitas não seria um pressuposto lógico; a referibilidade direta, no caso, se dá apenas em relação à atividade econômica exercida.

especificamente, do lucro - art. 43 do CTN, que é representado pelo acréscimo patrimonial em determinado período de tempo).

Ou seja, há que se considerar como despesa necessária aquela, de fato, incorrida pela fonte produtora a fim de viabilizar a produção de lucro, sob pena de, não autorizada a dedução, tributar-se a receita ou, o que não é menos preocupante, o patrimônio do contribuinte (em desrespeito, outrossim, à limitação ao poder de tributar prevista no art. 145, § 1º, da CF/88).

Neste passo, faz-se necessário o seguinte questionamento: a receita será produzida, a despeito daquela efetiva despesa cuja dedução se pretende?

No caso dos autos, não foram objetos de questionamento, por parte da fiscalização, a comprovação da ocorrência concreta ou a regularidade formal dos documentos utilizados para demonstrar as preditas despesas - nem também o foram, a razoabilidade dos valores apontados pelo contribuinte.

A discussão posta, assim, se restringe à não identificação, pelo agente autuante, do vínculo (necessidade) dessas com a consecução da atividade fim do recorrente e é sobre essa perspectiva que deve ser analisada a presente discussão.

#### 1) PREMISSAS DA AUTUAÇÃO

O trabalho fiscal restou embasado na análise de três grandes grupos de despesas:

- a) as escrituradas contabilmente como *custos* de embarcações empregadas nos contratos firmados pela Recorrente, pela sua subsidiária integral e pela Petrobrás (tabelas 3 e 4, anexadas ao Termo de Constatação);
- b) as escrituradas contabilmente em contas específicas relativas às embarcações, mas não identificadas como custos para o desenvolvimento da atividade de afretamento (tabela 5 - fls. 274/275);
- c) as despesas diversas não vinculadas, contabilmente, às embarcações (tabela 6 - fls. 276/279).

Para concluir pela (des)necessidade ou (não)vinculação destas despesas à atividade operacional do contribuinte, a fiscalização identificou a existência de três tipos de contratos classificados conforme tabela reproduzida à fls. 21:

TIPOS DE CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS FIRMADOS PELO CONTRIBUINTE	
A) LOCAÇÃO E OPERAÇÃO DE ROV	
B) OUTROS TIPOS DE CONTRATOS	
C) CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO INSTALAÇÃO OU RECOLHIMENTO DE GASEODUTO OU OLEODUTO COM USO DE EMBARCAÇÃO	C.1) FIRMADO PELO CONTRIBUINTE COM CONTRATO DE AFRETAMENTO FIRMADO COM A SUBSEA 7 MARINE LLC
	C.2) CONTRATO ÚNICO FIRMADO COM A AFRETADORA DA EMBARCAÇÃO (SUBSEA 7 MARINE) CUJOS DIREITOS E OBRIGAÇÕES RELATIVOS A PRESTAÇÃO FORAM CEDIDOS AO FISCALIZADO

Pelo que se depreende do relato constante do Termo de Constatação Fiscal, considerou-se que as duas primeiras modalidades de contrato acima destacadas não compreendiam o emprego de embarcações (próprias ou de terceiros), nem tampouco descreviam obrigações que pudessem encerrar a assunção de custos com estas. Neste passo, eventuais despesas desta natureza, vinculadas aos referidos contratos, por indução lógica (ao menos ao ver do fisco), não seriam apropriáveis (porque desnecessárias). Em princípio, todavia, os custos e despesas vinculados a estes dois tipos de contrato específicos não foram objeto de análise e, por conseguinte, glosa.

A fiscalização centrou a sua investigação nas pactuações classificadas no item "c", acima, e, nestes casos, asseverou e concluiu que:

- a) as despesas e custos pertinentes aos contratos de afretamento seriam próprias e, portanto, dedutíveis, apenas, da receita percebida pelo afretador. Sempre, portanto, que o afretador identificado fosse um terceiro (a Subsea 7 Marine ou outra empresa que não a recorrente), a fiscalização promoveu a respectiva glosa;
- b) especificamente quanto ao contrato de n.º 2050.0052000.09.2 e ao projeto Peregrino, a autoridade lançadora admitiu a dedução das respectivas despesas (mesmo que vinculadas às embarcações).

Entretanto, no que toca ao último projeto (Peregrino - embarcação Sevenoceans), limitou a dedução dos respectivos gastos até fevereiro de 2010, já que pelos documentos apresentados, este empreendimento teria perdurado apenas até o mês retro referido (ainda que a contribuinte sustente, como já firmado no relatório acima, a existência de uma prorrogação do projeto até abril - a prova, em questão, teria sido recusada pelo Fisco por não estar traduzida nos termos exigidos pela legislação);

- c) no que toca ao contrato em que teria se operado a cessão dos direitos e obrigações ali descritos, em favor da Recorrente, o agente autuante sustentou que a referida cessão não teria se estendido aos serviços de afretamento, os quais teriam permanecido sob a batuta de terceiro afretador (Subsea 7 Marine), prevalecendo, pois, as mesmas premissas adotadas quanto aos contratos tratados no item "a", acima.

Já quanto às demais despesas objetos da glosa fiscal, não diretamente vinculadas aos contratos acima (ou, ao menos, não escrituradas em contas contábeis específicas), os motivos deduzidos pela fiscalização foram ou o seu emprego em embarcações já tratadas anteriormente (despesas de terceiros), ou a falta de comprovação da efetiva necessidade destas para o exercício da atividade fim da contribuinte (exceção feita quanto a uma despesa concernente a combustíveis de embarcação alugada, para as quais, a par de intimado para comprová-las, a empresa não se manifestou).

Passa-se, assim, a enfrentar cada uma das três situações acima reportadas.

#### 1.1) CONTRATOS EM QUE TERIA SE OPERADO A CESSÃO DE DIREITOS E OBRIGAÇÕES.

De pronto, invertendo a ordem da análise dos argumentos apresentados pelo contribuinte, deve-se debruçar sobre os contratos que foram objeto de cessão parcial.

É que, a par da existência de premissas comuns adotadas pela fiscalização em relação aos contratos (e respectivas despesas) que serão debatidos no próximo tópico, estas pactuações comportam elementos prejudiciais que, acaso solucionados, podem excluí-los do debate que se seguirá.

Ou seja, também aqui se aplica a premissa adotada pela fiscalização quanto à verificação da relação de pertinência entre despesas vinculadas aos contratos de prestação de serviços e aquelas relativas aos contratos de afretamento.

Todavia, se se concluir que, inclusive, as obrigações relativas ao afretamento foram cedidas, a discussão se encerra, já que a glosa se demonstrará fatalmente equivocada (a despeito de qualquer ilação sobre a já citada necessidade).

E, realmente, de acordo com a fiscalização (e também com a DRJ), não obstante reconhecer a concretização da referida cessão, este termo teria limitado a aludida transferência dos direitos e deveres vinculados aos serviços por ela propriamente prestados. Não teria, pelo que afirma a fiscalização, ocorrido a cessão concernente ao emprego das embarcações (afretamento).

Passa-se a examinar, então, cada um dos contratos e respectivos aditivos.

No caso do contrato de n.º 0801.0054027.09.2, especificamente pelo disposto na cláusula 1ª do seu termo aditivo, operou-se a cessão de todos os serviços concernentes à mobilização e desmobilização de embarcações o que, segundo a Recorrente, evidenciaria a possibilidade de dedução de todas as despesas relativas à “praticagem”, serviços portuários e agenciamento marítimo. Veja-se a redação da mencionada cláusula:

1.1 - Pelo presente instrumento, a **CEDENTE** cede e transfere à **CESSIONÁRIA A** os direitos e obrigações que assumiu no Contrato de n.º 0801.0054027.09.2, relativos aos itens A.1 e A.2 do Anexo II-A - Planilha de Preços Unitários - Mobilização e Desmobilização de Embarcações Nacionais e Estrangeiras e aos itens D.1, D.3, D.4 e D.5 do Anexo II-D - Planilha de Preços Unitários - Serviços, do Contrato original, sem aumento do valor contratual (Anexo I).

As planilhas mencionadas acima se encontram juntadas às fls. 4.554 a 4.556, e delas, destaca-se, o item D.6, não cedido à Recorrente. Este item trata exatamente do afretamento das embarcações empregadas no projeto.

Todavia, o afretamento (consoante será abordado mais detidamente no subtópico a seguir) é, a princípio, similar a um contrato de "locação de máquinas" (guardadas as devidas proporções).

A obrigação do fretador, no caso, é disponibilizar a embarcação e a respectiva tripulação. A operação propriamente da embarcação é feita pelo afretador (locador) ou por conta e ordem dele. Neste passo, somente as despesas relativas à manutenção da embarcação e da tripulação estariam vinculadas, diretamente, a esta modalidade de contrato.

Em face disso, chama-se particular atenção à Cláusula 2.6.14 do contrato original, cujo conteúdo se reproduz abaixo:

2.6.14 - Fornecer às suas expensas, água potável, combustível, alimentação e outros materiais necessários a operação normal e contínua **das suas embarcações.**

A mesma situação se observará quanto a cláusula 2.6.9 (custos de manutenção e reparo das embarcações), 2.6.12 (materiais de comunicação via satélite) e 2.6.13 (transporte, especificamente, da tripulação até as embarcações).

Todas as demais despesas relacionadas com os itens descritos no termo aditivo são de responsabilidade da Recorrente e, por isso mesmo, dedutíveis.

Dentre eles, frisa-se justamente o item D.5 e os subitens D.5.1.7, D.5.2.6 e D.5.2.8 que tratam, especificamente, dos serviços de transporte marítimo e que foram cedidos à contribuinte, ora Recorrente.

Assume-se, portanto, que as despesas relativas à execução deste transporte, incluindo-se aquelas tratadas no recurso voluntário (agenciamento marítimo, praticagem, portos, estivas e vigias), seriam contratualmente suportadas e, ato contínuo, apropriáveis, pela Recorrente.

Quanto ao contrato de nº 0801.0049100.09.2, observa-se a partir do termo aditivo juntado à fls.4.691, que, diferentemente da situação descrita no contrato anterior, não se observou a transferência, em absoluto, nem das obrigações referentes ao afretamento de embarcações, nem quanto aos serviços de transportes marítimos.

Assim, pelo menos quanto as despesas de afretamento e operação dos navios, a glosa fiscal deve ser mantida.

Por fim, em relação ao contrato de nº 0801.0040694.08.2, houve, inegavelmente, a cessão inclusive quanto ao afretamento, já que o termo aditivo de nº 1 (fls. 4.883), explicitamente contempla o itens C.4.1 a C.4.3 que tratam justamente das embarcações empenhadas neste projeto. Pelas premissas adotadas pela fiscalização (que embasou a glosa na justificativa de não ter havido cessão das obrigações afeitas ao afretamento), há que se dar razão total à Recorrente.

Ainda que as considerações acima apontem vícios importantes na acusação fiscal, ao menos quanto aos contratos de nºs 0801.0054027.09.2 e 0801.0040694.08.2 (este último, inclusive, com improcedência total das glosas), há questões que precisam ser dirimidas, contudo, antes de haver um pronunciamento sobre a procedência (total ou parcial) das pretensões recursais. E estas questões serão abordadas de forma mais detalhada no próximo tópico. É o que se passa a fazer.

## 1.2) CONTRATOS DE AFRETAMENTO E DESPESAS NÃO VINCULADAS A ELES.

De pronto, deve-se posicionar sobre três assertivas lançadas pela Recorrente e utilizadas, agora, como premissas de sua tese de defesa:

- a) a verificação da necessidade de uma determinada despesa não depende, objetivamente, de previsão contratual explícita;
- b) os contratos firmados pela empresa juntamente com a Petrobrás e, ainda, com a empresa Subsea 7 Marine (subsidiária integral da contribuinte) impunham à Recorrente a responsabilidade solidária, fato que, sob sua ótica, evidenciaria que a sua responsabilidade "*vai além das despesas/custos estritamente relacionados à prestação de serviço*" (o que, ato contínuo, afastaria a correção das conclusões fiscais);
- c) parte das despesas glosadas, não obstante terem sido escrituradas contabilmente como pertinentes às embarcações de terceiros, se referiam ao contrato principal de prestação de serviços e, portanto, essenciais a atividade da recorrente.

Por certo, a previsão em contrato ou mesmo a formalização de um contrato não são pressupostos, por si só, para a verificação do nexos causal entre a despesa incorrida e a receita percebida.

Como mencionado anteriormente, semelhante necessidade pode ser apurada pela análise de pertinência da despesa enquanto pressuposto, ainda que indireto, para o surgimento da própria receita. Em outras palavras, a despesa ou custo, no caso, são necessárias ao surgimento das próprias das receitas, ou seja, são condições, mesmo que indiretas, para a percepção da receita.

Vale lembrar o alerta que foi feito no início da análise deste recurso: a fiscalização criticou apenas a necessidade das despesas; ela não questionou a sua origem ou mesmo a comprovação<sup>2</sup>.

Em alguns casos, a própria natureza do negócio poderá evidenciar tal relação "causal", por assim, dizer, como v.g., os contratos porventura firmados pela recorrente em que o emprego de embarcações fosse de sua exclusiva responsabilidade. Em tal situação, os custos destas embarcações, ou mesmo eventuais despesas na contratação de embarcações de terceiros (alugadas, portanto), seriam, por consequência, dedutíveis.

De fato, tanto a Fiscalização, como a DRJ, se manifestam pela falta de previsão contratual, não como um pressuposto isolado para a identificação da necessidade da despesa, mas como argumentação sucessiva e exaustiva quanto às situações possíveis em que estas despesas poderiam, eventualmente, ser apontadas como essenciais à atividade operacional da Recorrente.

É que esta premissa (falta de previsão contratual) caminha junto com a constatação fática de real relevo, apontada pelo trabalho fiscal: o afretamento foi realizado por terceiro especificamente contratado **pela Petrobrás** para tal fim (e não pela Recorrente).

Neste sentido, o conceito de afretamento constante do art. 2º, inciso II, da Lei 9.432/96, é o seguinte:

Art. 2º Para os efeitos desta Lei, são estabelecidas as seguintes definições:

(...)

II - afretamento por tempo: contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado (...).

O contrato de afretamento, pelas disposições acima citadas, e como já apontado no subtópico anterior, se assemelha, em conteúdo, a um contrato de cessão ou locação de máquinas, em que o locador disponibiliza, não apenas o bem, mas também a mão-de-obra necessária para a sua operação.

E, neste particular, mesmo que este bem locado seja empregado na consecução de um outro contrato (construção civil, por exemplo), os custos inerentes às máquinas e pessoal empregados serão, salvo previsão contratual explícita, arcados pelo locador (que receberá o preço concernente a locação podendo, ato contínuo, caso opte pela apuração do lucro na "modalidade" real, deduzi-los de sua receita bruta para fins de determinação da base de cálculo das exações pertinentes - IRPJ e CSLL). O único custo inerente ao contrato de "construção civil", no exemplo dado, seria o da locação.

O mesmo raciocínio foi empregado ao caso pela fiscalização e pela DRJ.

Veja-se, nestes termos, o contrato de nº 2050.0062801.10.2 (fls 4.004 e seguintes), cujo objeto definido em sua cláusula 1º é o seguinte:

1.1 - O presente CONTRATO tem por objeto prestação de serviços de **instalação e recolhimento de dutos flexíveis, e de operação de embarcação** do tipo PLSV (PIPE LAYING SUPPORT VESSEL), doravante denominada EMBARCAÇÃO, dotada de posicionamento dinâmico, de acordo com a Proposta Técnica da CONTRATADA, além de outros requisitos técnicos que se façam necessários para o atendimento ao

---

<sup>2</sup> Ressalvada a hipótese já aventada no subtópico anterior, relativa às despesas pretensamente incorridas com combustíveis de uma embarcação alugada as quais não foram comprovadas pela recorrente (ao ver da fiscalização).

Anexo— Especificação Técnica da Embarcação e ao desempenho eficiente deste CONTRATO, em Aguas Jurisdicionais Brasileiras.

Compare-se, agora, a cláusula acima com a regra contratual equivalente prevista no já mencionado contrato de "afretamento" (Contrato de n.º 2050.0062800.10.2 - fls. 4.061), firmado pela Petrobrás e pela subsidiária integral da Recorrente (Subsea 7 Marine):

1.1 - O presente CONTRATO tem por objeto o Afretamento, por tempo, da EMBARCAÇÃO do tipo PLSV (PIPE LAYING SUPPORT VESSEL), doravante denominada EMBARCAÇÃO, dotada de posicionamento dinâmico, de acordo com a Proposta Técnica da FRETADORA e a descrição constante do ANEXO ESPECIFICAÇÃO TÉCNICA DA EMBARCAÇÃO E DOS SERVIÇOS RELACIONADOS À INSTALAÇÃO DE DUTOS FLEXÍVEIS, além de outros requisitos técnicos que se façam necessários para o desempenho eficiente deste CONTRATO.

Por óbvio que as despesas incorridas pela Subsea 7 Marine tem relação direta com as receitas auferidas a partir do contrato de afretamento. Tratam-se de custos e gastos necessários à disponibilização desta embarcação, por tempo determinado, à Petrobrás e, como já mencionado, tais custos e despesas somente poderiam ser deduzidos pela própria Petrobrás ou pela Recorrente, se o contrato de afretamento assim o dispusesse.

Este é, assim, o contexto em que a DRJ e a fiscalização sustentaram, como argumento complementar, à falta de previsão contratual. Não se alegou a indedutibilidade por falta de previsão em instrumento próprio quanto as despesas em si, mas, apenas, quanto à distribuição do respectivo ônus econômico entre as partes contratantes e, no caso da contribuinte, interessadas.

E, deve-se destacar, que especificamente quanto ao contrato de n.º 2050.0062801.10.2, a alegação da Recorrente de que a citada avença a qualificaria como EBN (Empresa Brasileira de Navegação), em nada contribui para a sua tese. A teor do inciso V do art. 2º da mencionada Lei 9.432, o dito EBN nada mais é que o operador da embarcação<sup>3</sup>, atividade para a qual, inclusive, a Recorrente também foi contratada.

Em linhas gerais, todas as despesas relativas aos contratos de afretamento são de responsabilidade, e ônus econômico, do afretador, no caso, a Subsea 7 Marine.

Quanto a segunda premissa sustentada pela Recorrente, quanto à eventual corresponsabilidade, não altera, aponte-se, a distribuição do ônus econômico do contrato e, mais, não empresta às despesas a necessária referibilidade às receitas por ela percebidas.

A empresa, tão-somente, se solidariza com a "garantia" pelo cumprimento do contrato de afretamento, nada mais. A cláusula 28 (fls. 4.119), portanto, do contrato de afretamento de n.º 2050.0062800.10.2, se restringe a compartilhar os riscos do contrato, não os respectivos custos e despesas (aliás, tal raciocínio cai por terra quando se observa igual regra atributiva de responsabilidade ao próprio afretador, em relação ao contrato principal).

Por fim, quanto a parte das despesas que a Recorrente alega que teriam relação de pertinência direta com os contratos de prestação de serviços por ela pactuados (serviços prestados a bordo das embarcações afretadas), e, nas suas palavras, indiscriminadamente glosadas, de fato, há uma necessidade de uma abordagem mais detalhada..

<sup>3</sup> (...) V - empresa brasileira de navegação: pessoa jurídica constituída segundo as leis brasileiras, com sede no País, que tenha por objeto o transporte aquaviário, autorizada a operar pelo órgão competente (...).

Como foi afirmado acima, tal modalidade de negócio encerra uma obrigação de dar ("arrendamento" de um embarcação), qualificada pela cessão de mão-de-obra necessária à operação da referida embarcação (armamento). O objeto do contrato de afretamento, por isso mesmo, se limita a estas obrigações.

Particularmente, os contratos juntados ao processo dão conta de que ao afretador não são impostas obrigações relativas à alimentação (incluindo-se utensílios necessários à esta alimentação), alojamento (incluindo-se aí itens de cama, mesa e banho), deslocamento (excluída a tripulação, cujo ônus é do afretador) ou, ainda, máquinas, equipamentos, materiais, veículos e ferramentas necessárias à concretização dos serviços a serem realizados a bordo da embarcação (incluindo-se as despesas relativas ao transporte destes equipamentos, máquinas, insumos, etc.).

Pelo contrário, tais obrigações são impostas, de forma explícita, à Recorrente, notadamente pelo que se extrai, a título de exemplo, das Cláusulas 3.3 a 3.5 (fls. 4015/4016) do já mencionado contrato de nº 2050.0062801.10.2 (que são idênticas às cláusulas 3.2.3 a 3.2.5 do contrato de nº . 2050-0026033-06-2).

À afretadora ficam atribuídos, reiterar-se, as responsabilidades inerentes ao respectivo contrato e à manutenção da embarcação e tripulação (incluindo-se a folha e excluindo-se, por falta de previsão, a alimentação e acomodação).

Há, no referido contrato, ainda, previsão expressa para que o afretador se responsabilize e arque com os consequentes custos inerentes à "praticagem", estiva e vigia, portos e ainda os relativos às importações de materiais e equipamentos necessários à manutenção da embarcação (exceção feita quanto ao contrato de nº 0801.0054027.09.2, já destacado no tópico anterior, cujo ônus econômico foi transferido à suplicante). Veja-se:

3.6.1 - Responsabilizar-se pela logística da EMBARCAÇÃO, tal como, mas não limitado a praticagem, utilização de porto, estiva e vigia, obtendo, quando necessário, junto às autoridades competentes, as licenças para as operações em que estiver sendo utilizada a EMBARCAÇÃO afretada.

3.6.2 - Promover e arcar com todas as despesas decorrentes de importações, despachos de materiais e **equipamentos necessários** na EMBARCAÇÃO para o cumprimento do OBJETO deste CONTRATO, cujos fornecimentos sejam de responsabilidade da FRETADORA.

Todas as demais despesas não vinculadas à manutenção da embarcação ou à acomodação e controle da tripulação estariam irremediavelmente vinculadas ao contrato principal. E, neste passo, por tudo o que já se afirmou, são passíveis de apropriação pela Recorrente.

Pelo que se extrai da tabela 3 anexada ao Termo de Constatação Fiscal, a glosa intentada pela fiscalização, quanto as despesas com folha de salários, restringiu-se à tripulação das embarcações empenhadas nos contratos de afretamento.

Quanto a esta glosa, vale dizer, não existem críticas a se fazer em relação ao trabalho fiscal. Ainda que os salários da tripulação tenham sido arcados pelo contribuinte, estas despesas não guardam relação com o contrato principal. Foram despesas suportadas pelo Recorrente, contudo, para a implementação de contrato do qual não fazia sequer parte (ao menos não como contratante ou contratado). Reitere-se, aqui, que a despesa foi comprovada; a sua necessidade, todavia, não. Trata-se, assim, de despesas de terceiros, ainda que pagas pela contribuinte.

No que toca as demais tabelas (4 a 6), que listam despesas pretensamente indedutíveis em razão, justamente, das premissas da fiscalização apontadas no tópico acima, existem, efetivamente, indícios de glosas de despesas que não teriam vínculo com o contrato de afretamento (mormente a partir das considerações feitas em relação às cláusulas 3.3 a 3.5 do contrato de prestação principal a ele vinculado).

Como exemplo, veja-se a tabela 4, relativa à embarcação "Sealion Amazônia", da qual consta o lançamento de diversas despesas concernentes ao fornecimento de água potável, desmobilização de embarcação, medição de andaimes e bens consumíveis que, aparentemente, estariam vinculados às obrigações tratadas pelo contrato principal, firmado pela recorrente e mencionado no tópico anterior.

Em verdade, as únicas despesas glosadas que aparentemente teriam relação direta com a manutenção do navio em questão seriam aquelas relativas à serviços portuários (cujos custos são, por previsão expressa contratual, de responsabilidade da Subsea 7 Marine, conforme cláusulas contratuais anteriormente transcritas) e combustíveis ("fuel amazônia").

Este relator não tem conhecimento técnico, entretanto, para afirmar se as despesas, por exemplo, relativas à "*breaking tests of wire ropes*" (que, numa tradução livre, seriam "*testes de resistência de cordas de ferro*") se refeririam ao objeto do contrato principal ou seriam afeitas, outrossim, à própria embarcação.

Não há como, também, afirmar, sequer o que seriam os lançamentos concernentes à "*VEMG overhead fee allocation vessels*" (taxa de ocupação?) e, da mesma forma, não é dado a este Julgador pontuar qual seria o destino/finalidade destas despesas.

O problema centra-se, precisamente, na premissa adotada pela fiscalização (o vínculo de uma dada despesa a uma determinada embarcação tratada em contrato de afretamento). Isto é, considerando que as despesas necessárias ao implemento do predito contrato de afretamento tiveram seu ônus atribuído, exclusivamente, ao afretador, não se cuidou, objetivamente, de esmiuçar tais despesas. Em especial, não houve o cuidado de se verificar, *in concreto*, se estas despesas, realmente, estariam vinculadas a esta avença ou se, por outro lado, seriam de responsabilidade (econômica) da Recorrente em decorrência das por vezes tratadas cláusulas 3.3 e 3.5 dos contratos de prestação de serviços por ela firmados.

Vale destacar que a Recorrente foi intimada a trazer os documentos comprobatórios destas despesas (termo de intimação 10) e, ao que nos consta, aparentemente o respondeu de forma satisfatória (não houve questionamentos da fiscalização neste ponto, a não ser pelos gastos com combustíveis relativos à embarcação alugada, mencionados anteriormente).

Ali foram juntadas inúmeras notas fiscais contemplando os mais variados serviços (de agenciamento marítimo, de transporte - não se sabe se de carga ou de pessoal -, de "*disponibilização de berço*" - prestado pela Samarco Minerações). Não houve, todavia, qualquer cotejo destas notas com as despesas destacadas nas planilhas; não houve questionamentos quanto aos destinatários dos serviços, nem quanto a sua efetiva natureza e finalidade.

E esta situação se repete, inclusive, quanto aos contratos que teriam sido objeto de cessão à Recorrente tratados no tópico anterior.

No caso destes contratos, há um complicador, uma vez que inexiste um instrumento apartado de afretamento, tornando, ainda mais nebulosa a questão, em especial porque, se houve ou não cessão integral dos direitos e obrigações, mais difícil se torna a

identificação de quais despesas teriam sido empregadas na parte efetivamente cedida e quais se destinariam apenas às embarcações.

Em suma, em princípio, não se dispunha (no caso o antigo relator) de meios para aferir ou constatar se todas, ou parte, das despesas glosadas diziam respeito aos contratos de afretamento ou, lado outro, aos contratos principais a eles vinculados.

Por esta razão, na primeira oportunidade em que este Colegiado analisou o caso, decidiu-se por converter o julgamento em diligência, precisamente para aclarar todas as dúvidas acima destacas.

Neste sentido, como demonstrado no relatório alhures, a Unidade de Origem, que conduziu a diligência determinada por este colegiado, apresentou as suas conclusões por meio de Termo de Constatação de fl. 11.272, em que afirmou não serem suficientes os documentos acostados pela insurgente em resposta às intimações emitidas em razão da resolução supra.

Com efeito, no citado Termo, a fiscalização aponta para a não comprovação da vinculação dos dispêndios listados em planilhas trazidas pela Recorrente. Para tanto, elaborou duas tabelas com a listagem de despesas, respectiva natureza e valores, contendo, contudo pouco mais de 20 itens, os quais teriam sido apresentados em resposta ao quesito “a”, “c” e “d”, da mencionada Resolução. Quanto quesito “b”, foram listadas apenas 5 notas fiscais.

Analisando estes serviços, em princípio, boa parte deles aparentam ter vinculação, estrita, com a manutenção dos próprios navios, ressalvados alguns itens que, pela descrição, poderiam indicar como “destinatários” os serviços encampados pelos contratos principais (por exemplo, os serviços de reparos de guindastes mencionados, inclusive, na manifestação da empresa).

Em princípio, contudo, a apreciação, por amostragem, realizada, aparenta uma certa insuficiência, ante a baixa quantidade de itens destacados. Como se vê das planilhas acostadas ao feito, foi elencado um número substancialmente maior que os pouco menos de 30 itens destacados pela Fiscalização. Mas fazendo-se um exame mais detido das citadas planilhas, vê-se, primeiramente, que a Recorrente não cumpriu o que foi solicitado, particularmente, no quesito “a”, em que a empresa foi explicitamente instada a descrever em “linguagem leiga” a natureza, a finalidade, e, principalmente, o destino dos serviços ou bens adquiridos.

Veja-se, exemplificativamente, os dados exibidos quanto à embarcação Kommandor, vinculada ao contrato de nº 2050-0026033-06-2, cujas despesas glosadas foram listadas na tabela 4, anexa ao TVF, às fls.248.

A grande maioria dos itens ali listados foram explicitamente descritos como serviços de manutenção da embarcação. Outros, todavia, além de dotados de especificações técnicas que fogem ao conhecimento deste julgador (cabia, como determinado na diligência, a explicação em linguagem acessível, sobre tais serviços, o que não foi feito), não trazem, em sua descrição, qual seria a destinação destes, tornando, assim, impossível vinculá-los a um ou outro contrato (se de prestação de serviços ou de afretamento). Como exemplo, confira-se os seguintes itens:

	Data de aquisição			NF e localização	Descrição	Natureza
550135	22/02/2010	4300131557	4500134183	110535	Óleos lubrificantes - Essolube XT4	Material
550135	02/03/2010	4300132388	4300056511		Manutenção de Rolamento 23288 CA / W33	Serviço
550135	02/03/2010	4300132390	4300056511		Manutenção de Rolamento 23288 B	550135

550135	27/04/2010	4300137510	4300060070	265	Marine Office - Revisão das MCD's	Serviço
550135	29/04/2010	4300137727	4300060475	173	Serviço de desmontagem de equipamentos - Tensionador Huisman	Serviço
550135	29/04/2010	4300137815	4300060011	354	Serviço de montagem e desmontagem de redes.	Serviço
550135	19/05/2010	4300139608	4300061516	2112	Reparo do Tanque do Fore Peak & Bosun	Serviço
550135	27/05/2010	4300140636	4300061738	1537	Serviço de Flushing do Bosso, Flushing dos reservatórios da HPU com classificação do óleo, flushing das redes.	Serviço
550135	25/06/2010	4300143548	4300063358	1880	Serviço de consultoria para elaborar projetos.	Serviço
550135	06/07/2010	4300144438	4300060070	276	Serviço de conserto do MCD	Serviço

Veja-se que apenas em relação à esta embarcação, o documento juntado contém 40 páginas, cada qual com um média de 10 registros, o que totaliza, muito aproximadamente, cerca 400 itens. Todos os serviços que foram prestados para a embarcação, estão, em princípio, suficientemente claros quanto a sua destinação. Vejam:

550135	19/02/2010	4300131405	4300056512	64	Serviço de Usinagem dos 2 <b>Tracks da Embarcação</b> . Peça que auxilia o lançamento de linha.
550135	19/02/2010	4300131406	4300056512	68	Serviço de Usinagem dos 2 <b>Tracks da Embarcação</b> . Peça que auxilia o lançamento de linha.
550135	03/03/2010	4300132683	4300058215	123	Serviço de Suporte Técnico com projetos e desenhos técnicos para docagem <b>do Kommander 3000</b>
550135	10/03/2010	4300133165	4300052842	1839	Novo armário químico na posição acordada durante o atendimento a bordo - Desenhos estruturais - Detalhes do equipamento: prateleiras, portas internas e externas e divisórias - Sistema de ventilação (arranjo e especificação técnica de compra do ventilador / exaustor) - Arranjo de iluminação - Detecção de fumaça / fogo detalhes, conforme apropriado

Pode-se afirmar que todos os registro concernentes a serviços prestados quanto a manutenção da embarcação ou relativos a esta seguem o mesmo padrão acima. E o mesmo se pode afirmar quanto aqueles em que simplesmente não se pode saber do que se trata ou a sua destinação (se para a consecução dos serviços pactuados com a Petrobras ou para a manutenção das embarcações afretadas).

Entende-se, por certo, que a premissa aventada pela Fiscalização atinente à descrição contida nos registros contábeis não era, por si só, suficiente para justificar a glosa. O fato de haver uma vinculação de dada despesa à cada uma das embarcações empenhadas nos contratos tratados no processo pode ser facilmente justificado, enquanto método de identificação dos projetos em que consumidas (sem que isso importe na assunção, por presunção, da sua destinação).

Entretanto, a empresa foi, por várias vezes (inclusive por este colegiado), instada a comprovar que as despesas glosadas haviam sido vertidas para a consecução dos contratos dos quais fez, efetivamente, parte enquanto “contratada” (contratos de prestação de serviços vinculados à exploração de petróleo e gás natural).

Mais que isso: foi provocada a explicar, em português claro e inteligível, o que eram e para que serviriam diversos serviços e bens adquiridos e cujas despesas foram glosadas. O que seria, por exemplo, um “*Tensionador Huisman*” e para que serve isso? Como se poderia, neste colegiado, se ter a certeza de que o “*Serviço de desmontagem de equipamentos - Tensionador Huisman*” está, diretamente, vinculado ao objeto constante da Cláusula 1.1 do contrato juntado à fls. 10080/10119, consistente na “*instalação e recolhimento de dutos flexíveis*”, e não na manutenção da embarcação empregada neste contrato para viabilizar esta prestação de serviços?

Quando, no quesito “a”, se pediu da Recorrente as explicações quanto a natureza, finalidade e destinação dos bens e serviços contratados, objetivou-se, precisamente a elucidação, em termos leigos, da sua utilidade, do local e da forma do seu emprego. Nada mais. E pelo que se vê, a interessada não conseguiu atender aos desígnios daquela resolução, daí, inclusive, a análise, em certa medida, rasa feita pela Unida de Origem.

A prova de que tais dispêndios eram necessários à atividade da empresa era ônus da contribuinte. E não porque o dever de investigar e apurar o tributo não seria atribuível à fiscalização, mas porque os próprios registros contábeis e as descrições contidas nas notas fiscais e *invoices*, quando contrapostas aos contratos aqui tratados, apontavam para as conclusões adotadas pelo Fisco e que foram, em certa medida, encampadas pela DRJ.

A demonstração desta necessidade, insista-se, pressupõe uma instrução que permita, a este colegiado, inferir uma realidade distinta daquela que, pelos elementos até aqui apresentados, se coadunavam com a acusação contida nos Autos de Infração. A diligência proposta, neste passo, revelava, quiçá, uma segunda chance à insurgente para promover esta instrução e, como dito, não conseguiu fazê-lo a contento.

Mesmo quanto aos guinchos e guindastes, que a insurgente diz serem essenciais à consecução dos serviços contratados pela Petrobras. Vê-se, como exemplo, o contrato juntado a fls. 9.107, que tais equipamentos faziam parte da própria embarcação. São equipamentos fornecidos pelo afretador, como se extrai do itens 19.1 e 19.2 do Anexo I (especificações técnicas da embarcação):

#### 19.1-GUINCHOS DE TRABALHO.

19.1.1 - Ao Sistema de Lançamento devará estar associado pelo menos um guincho NR com capacidade de carga compatível com a capacidade dos tensionadores (capacidade de carga dinâmica de operação do sistema de lançamento) mais o peso do MCV de 20 t e da lingada de instalação correspondente.

#### 19.2 - GUINDASTES/ "A" FRAME.

19.2.1 - Deverá possuir pelo menos um guindaste com sistema de compensação de movimentos verticais ("heave compensator") e capacidade de operar com carga líquida de no mínima 30 t (peso no ar) a 2000 m de LDA.

É óbvio que tais equipamento são essenciais à prestação de serviços, como assim o são, também, as próprias embarcações. Os dispêndios de manutenção, todavia, estão vinculados aos navios, cujo afretamento, entretanto, e como já exaustivamente abordado, foi pactuado com outra empresa que não a recorrente (ressalvadas as exceções tratadas no tópico anterior).

Por outro lado, e quanto as obrigações lançadas nas Cláusulas 3.3 a 3.5 (fls. 4015/4016) do contrato de nº 2050.0062801.10.2 (e cláusulas 3.2.3 a 3.2.5 do contrato de nº . 2050-0026033-06-2), mencionadas no quesito “d”, ainda que a recorrente não tenha cuidado de individualizar e apartar as respectivas despesas dos demais dispêndios, é, realmente, possível, ao menos quanto a alimentação e, em menor extensão, quanto ao transporte de funcionários, considerá-las.

De fato, e em relação ao contrato de nº 2050-0026033-06-2 (Embarcação Kommandor), nas planilhas trazidas, suportadas pelos documentos fiscais correspondentes, vê-se a descrição destes itens os quais, repita-se, são contratualmente impostos à Recorrente:

Serviços de fornecimento de alimentos a embarcação Kommander 3000.	22.737,37	N/A	2050.0026033.06.2	3.2.3	Kommander 30
--	-----------	-----	-------------------	-------	--------------

Serviços de fornecimento de alimentos a embarcação Kommander 3000.	34.106,07	N/A	2050.0026033.06.2	3.2.3	Kommander 3000
Serviços de fornecimento de alimentos a embarcação Kommander 3000.	38.646,81	N/A	2050.0026033.06.2	3.2.3	Kommander 3000
Serviços de fornecimento de alimentos a embarcação Kommander 3000.	57.970,24	N/A	2050.0026033.06.2	3.2.3	Kommander 3000
Serviços de fornecimento de alimentos a embarcação Kommander 3000.	49.731,63	N/A	2050.0026033.06.2	3.2.3	Kommander 3000
Serviços de fornecimento de alimentos a embarcação Kommander 3000.	74.597,45	N/A	2050.0026033.06.2	3.2.3	Kommander 3000
Serviço de alimentação na embarcação.	48.139,83	N/A	2050.0026033.06.2	3.2.5	Kommander 3000
Serviço de alimentação na embarcação.	72.209,76	N/A	2050.0026033.06.2	3.2.5	Kommander 3000
Serviço de fornecimento de alimentos para a embarcação.	49.201,23	N/A	2050.0026033.06.2	3.2.5	Kommander 3000
Serviço de fornecimento de alimentos para a embarcação.	73.801,86	N/A	2050.0026033.06.2	3.2.5	Kommander 3000
Serviço de fornecimento de alimentos para a embarcação.	50.383,04	FL. 2715	2050.0026033.06.2	3.2.5	Kommander 3000
Serviço de fornecimento de alimentos para a embarcação.	75.574,58	FL. 2715	2050.0026033.06.2	3.2.5	Kommander 3000
Serviço de fornecimento de alimentos para a embarcação.	51.757,40	N/A	2050.0026033.06.2	3.2.5	Kommander 3000
Serviço de fornecimento de alimentos para a embarcação.	77.388,35	N/A	2050.0026033.06.2	3.2.5	Kommander 3000
Serviço de fornecimento de alimentos para a Embarcação.	51.039,79	N/A	2050.0026033.06.2	3.2.5	Kommander 3000
Serviço de fornecimento de alimentos para a Embarcação.	76.559,72	N/A	2050.0026033.06.2	3.2.5	Kommander 3000
Serviço de fornecimento de alimentos para a embarcação.	51.757,40	N/A	2050.0026033.06.2	3.2.5	Kommander 3000
Serviço de fornecimento de alimentos para a embarcação.	77.388,35	N/A	2050.0026033.06.2	3.2.5	Kommander 3000
Serviço de fornecimento de alimentos para a Embarcação.	51.039,79	N/A	2050.0026033.06.2	3.2.5	Kommander 3000
Serviço de fornecimento de alimentos para a Embarcação.	76.559,72	N/A	2050.0026033.06.2	3.2.5	Kommander 3000
<b>Total</b>	<b>1.160.590,39</b>				

Já em relação ao navio Lochnagar, também se verifica dispêndios relativos às obrigações descritas nas cláusulas 3.3 a 3.5, supra, em especial as seguintes:

Serviço ou produto	Valor (R\$)	Contrato
Transporte de tripulantes.	2.625,00	2050.0062801.10.2
Serviço de fornecimento de alimentos para a embarcação Lochnagar.	48.335,27	2050.0062801.10.2
Serviço de fornecimento de alimentos para a embarcação Lochnagar.	79.893,00	2050.0062801.10.2
<b>Total</b>	<b>130.853,27</b>	

Por fim, quanto aos serviços de “praticagem”, estiva e vigia e portos estes seriam dedutíveis, tão só, em relação ao contrato de nº 0801.0054027.09.2, dado que, como, já destacado no tópico anterior, o respectivo ônus econômico foi transferido à Recorrente, na forma das Cláusulas 3.6.1 e 3.6.2 (ainda que o afretamento, em si, não tenha sido objeto da referida cessão). Destaque-se, inclusive, que esta avença contempla o chamado Projeto P/55 (conforme anexos ao termo aditivo já tratado anteriormente – fls. 4.554).

Lista-se, a seguir, os dispêndios relativos aos serviços agora tratados, (retirados da Tabela 6, anexa ao TVF – fls. 274):

Data	Serviço	Valor (R\$)	Projeto
23/9/2010	Serviços portuários	12.931,87	P-55 Project
16/11/2010	PRATICAGEM	4.943,00	P55
	<b>Total</b>	<b>17.874,87</b>	

No mais, a Recorrente não demonstrou, como já mencionado, a necessidade de boa parte das despesas glosadas pela autoridade fiscal, mesmo tendo várias oportunidades para tanto. A maioria dos valores constantes das planilhas produzidas no curso da diligência estão, inclusive, expressamente vinculados às embarcações. Os demais itens, por sua vez, foram apresentados sem que fossem descritas a sua destinação (se aos navios ou se aos serviços, objetos dos contratos principais).

## 2) PROJETO PEREGRINO (EMBARCAÇÃO SEVEN OCEANS).

Aqui, e com certa autonomia em relação às questões tratadas nos subtópicos anteriores, a glosa - parcial, destaca-se - se justificou, exclusivamente, na premissa de que o

emprego da embarcação Seven Oceans no citado projeto teria se encerrado em fevereiro de 2010, de sorte que eventuais despesas incorridas com este navio, posteriormente à esta data, não teriam lastro fático-probatório.

A Recorrente buscou refutar esta conclusão a partir da juntada de relatório escrito em língua inglesa que daria conta da prorrogação do uso da embarcação Seven Oceans no mencionado projeto até abril daquele mesmo ano (2010). Contudo, como já destacado acima, este relatório não foi considerado pela fiscalização por não estar acompanhado de uma tradução juramentada.

Com o recurso voluntário, o contribuinte trouxe a tradução juramentada do mencionado relatório, que, todavia, além de apócrifo, demonstra, apenas, que o navio estava em operação. Nada ali permite identificar em que projeto ou para qual finalidade a citada embarcação estava em operação. A Recorrente, insista-se, não trouxe aos autos qualquer documento ou prova de que o referido projeto tenha sido prorrogado ou de que a embarcação, mesmo encerrada a relação negocial, tenha continuado a operar para além de fevereiro de 2010.

Portanto, neste ponto, deve-se negar provimento ao recurso voluntário.

### 3) ITEM III.4 DA AUTUAÇÃO – DESPESAS COM ‘CARTÕES-PRESENTES’.

A questão aqui se resolve pela resposta ao seguinte questionamento: as despesas incorridas pela contribuinte com a *administração* de cartões de crédito gratuitamente concedidos a seus clientes pode ser considerada "despesas com propaganda e publicidade"?

Nos termos do art. 366 do RIR/99, aos contribuintes é facultada a dedução de "*despesas de propaganda, desde que diretamente relacionados com a atividade explorada pela empresa e respeitado o regime de competência, observado, ainda, o disposto no art. 249, parágrafo único, inciso VIII*".

Chama-se a atenção para a ressalva constante da parte final do artigo acima invocado, dado que, aparentemente, a legislação tributária não considera como despesa de propaganda e publicidade a entrega de brindes (parágrafo único do art. 249, inciso VIII).

Pois bem.

Nos termos do art. 5º da Lei de nº 4.680/65, "*compreende-se por propaganda qualquer forma remunerada de difusão de idéias, mercadorias ou serviços, por parte de um anunciante identificado*".

Quanto a publicidade, todavia, a Lei 12.232/09, que não obstante declarar o objetivo de reger os processos licitatórios de contratação de campanhas publicitárias pelos órgãos da Administração Pública Federal, traz um conceito que aparenta ser um pouco mais centrado, por assim dizer. Neste passo veja-se a definição constante do art. 2º da mencionada norma legal:

Art. 2º Para fins desta Lei, considera-se serviços de publicidade o conjunto de atividades realizadas integradamente que tenham por objetivo o estudo, o planejamento, a conceituação, a concepção, a criação, a execução interna, a intermediação e a supervisão da execução externa e a distribuição de publicidade aos veículos e demais meios de divulgação, com o objetivo de promover a venda de bens ou serviços de qualquer natureza, difundir ideias ou informar o público em geral.

A publicidade seria a ferramenta de “publicizar” a propaganda, de divulgá-la. O fato, contudo, é que, para fins tributários, propaganda e publicidade caminham juntas, já que não é possível despender recursos com propaganda, sem a sua necessária divulgação, pena de não se

atender aos próprios objetivos declarados da propaganda (difundir ideias, mercadorias ou serviços). Não obstante, o fato é que a propaganda, e a própria publicidade, tem por mote, núcleo conceitual, a atividade de divulgar ideias ou de promover produtos e serviços. E isso é de suma importância, notadamente quando se considera a ressalva, já tratada acima, no tocante à indedutibilidade dos brindes.

A entrega de brindes não comporta, em si mesma, e destacadamente, a conduta de divulgar ideias ou promover produtos e/ou serviços. Não vincula, pois, por si só, qualquer ideia que possa, de alguma forma, apontar para as qualidades dos produtos e/ou serviços disponibilizados ao consumidor.

Liberalidades semelhantes somente são admitidas, insista-se, quando permitam divulgar, ou publicizar, características, dados ou elementos intrínsecos ao produto ou serviço ofertado pelo contribuinte (como, v.g., a entrega gratuita de amostras grátis, explicitamente aventadas no inciso V do já citado art. 366).

É verdade que no caso concreto não se está tratando, propriamente, de brindes. Mas é inegável que a entrega de cartões-presentes a clientes da Recorrente não encerra qualquer tipo de noção de divulgação quanto a qualidade dos serviços por ela prestados e, por certo, não é necessária, e nem guarda uma relação de pertinência, com as suas atividades.

Neste passo, a cláusula primeira do contrato firmado com a empresa SIM INCENTIVE MARKETING LTDA., juntado à fls. 2.388/2391), deixa extreme de dúvida a falta de conteúdo publicitário da prática cujas despesas foram glosadas pela Fiscalização:

#### **CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO**

Constitui objeto do presente contrato a prestação de serviços de administração dos cartões-presentes que serão adquiridos pela **CONTRATANTE** da **CONTRATADA**. O Clube do Presente possui parceria exclusiva com a bandeira *Mastercard* e/ou *Visa*, possibilitando aos presenteados efetuar compras em todos os estabelecimentos credenciados.

Ainda que a contratação deste "serviço" tenha por objetivo a captação ou mesmo a manutenção de clientes da Recorrente, é inegável que este objetivo, diga-se, é alcançado, tão-só, pelo "agrado" concedido e não pela divulgação da sua marca, produto ou serviço, em especial quando a entrega dos ditos cartões (e a sua antecedente administração) não se encontra vinculada à qualquer tipo de campanha publicitária. Por tais premissas, não é possível sustentar que tais benesses sejam caracterizáveis como serviços de propaganda e/ou publicidade.

Corretas, neste passo, a glosa fiscal e as conclusões adotadas pela DRJ.

#### **4) ITEM III.V – DESPESAS COM MULTAS FISCAIS E CONTRATUAIS**

Neste item, como também já mencionado, cabe frisar, desde logo, que a contribuinte não teceu considerações acerca das glosas relativas às multas fiscais.

A discussão, assim, fica adstrita às multas contratuais apropriadas pela empresa e deduzidas da base de cálculo das exações ora polemizadas. E quanto a elas, a fundamentação constante do auto de infração é similar aquela aventada no tópico acima, ou seja, tais penalidades decorreriam, segundo a fiscalização, do descumprimento de regras vinculadas aos contratos de afretamento, em relação aos quais a Recorrente não deteria relação negocial direta.

Estas despesas foram demonstradas a partir de planilha disposta no TCF, à fls. 45, que se reproduz abaixo:

Data	Valor	Histórico	Motivo da glosa
31/08/2010	1.838.447,95	Doc. conta do Razão DEBITO DE MULTA CONTRATUAL CARTA SUB/ISBM--0385/09	multa de atraso de embarcação para início das operações - responsabilidade da armadora da embarcação
31/08/2010	170.713,63	Doc. conta do Razão DEBITO DE MULTA CONTRATUAL CARTA SUB/ISBM-0385/09	multa de atraso da embarcação para início das operações - responsabilidade da armadora da embarcação

Em suas razões recursais, a contribuinte sustenta, basicamente, e em relação ao primeiro lançamento acima, que a penalidade, não obstante decorrente de atraso na disponibilização da embarcação, foi-lhe imposta em decorrência do contrato de prestação de serviços de nº 2050.0052000.09.2 firmado por ela, Recorrente, e pela Petrobrás. Assevera, mais, que a referida penalidade teria sido calculada, inclusive, a partir das taxas de serviços preconizadas pelo aludido contrato.

Para embasar as suas alegações, aponta para a notificação de fls. 2.549.

Com efeito, a partir da leitura da mencionada notificação, extrai-se que as duas penalidades acima foram impostas com base nas cláusulas 9.9.1 **de ambos os contratos** (2050.0052000.09.2 - prestação de serviços - e 2050.0051999.09.2 - afretamento), que tratam, justamente, da multa por "*atraso ao prazo estipulado para conclusão dos testes de aceitação, início de operação*".

E, de fato, pela planilha de cálculos anexada à referida notificação, as multas teriam sido calculadas, cada qual, pelos critérios de remuneração *particulares a cada contrato*.

*In casu*, notadamente em relação à penalidade de R\$ 1.838.447,95, ainda que o atraso que lhe deu causa tenha ocorrido por culpa do armador/afretador, esta foi aplicada em decorrência do contrato de prestação de serviços firmado e concluído pela Recorrente. Esta multa tem uma relação de pertinência lógica e direta com as receitas percebidas pela empresa em decorrência deste contrato (tendo, repise-se, sido calculada a partir dos próprios critérios de remuneração previstos nesta pactuação) e, por isso mesmo, atende aos requisitos legais para a sua dedutibilidade.

Quanto a outra multa, exigida no valor de R\$ 170.713,63, até pelo que foi declinado em tópico acima, não há reparos a fazer no trabalho fiscal. Esta penalidade, como afirmado pela própria Recorrente, foi aplicada em decorrência do contrato de afretamento, firmado com a Subsea 7 Marine, sendo ela a destinatária das receitas nele previstas.

Como mencionado anteriormente, a simples imposição de responsabilidade solidária, contemplada neste contrato, não é suficiente para transferir os seus ônus econômicos à Recorrente, não permitindo, pois, se verificar na espécie a necessária relação de pertinência entre esta despesa e as consequentes receitas.

Neste ponto, deve-se dar parcial provimento ao apelo para cancelar a glosa relativa à multa de R\$ R\$ 1.838.447,95, imposta à recorrente por força do contrato de nº 2050.0052000.09.2.

##### 5) ITEM VI – FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO REAL

Neste ponto, de início, transcreve-se o seguinte trecho do voto proferido pela Turma de Julgamento *a quo*:

Em que pese a detalhada aula sobre legislação, a fiscalização nunca negou os fundamentos da adição perpetrada pela contribuinte. O que a fiscalização não aceitou foram as explicações de como a contribuinte chegou ao valor de R\$60.469.025,38 que teria sido reconhecido como receita.

Como se percebe, o Relator do acórdão recorrido foi cirúrgico: a observância ou não do regime transitório preconizado pela Lei 11.941 ou a existência de eventuais regras contábeis que poderiam justificar a redução do montante a ser adicionado ao lucro real da empresa, são irrelevantes. O problema centra-se em prova. Nada mais!

Isto é, tivesse a contribuinte demonstrado como chegou ao valor de R\$ 60 milhões e apontado o seu oferecimento à tributação ou quando menos os contratos que teriam dado azo à esta apuração, poder-se-ia conceber a correção técnica de sua tese e, por conseguinte, do procedimento adotado. Mas não há nada nos autos que permita sequer identificar a origem destas receitas.

No LALUR juntado à fls. 3.953, há o lançamento da reversão da provisão relativa aos R\$ 70 milhões (fls. 3.976), mas não se vê, ali, qualquer lançamento, nem remotamente próximo, que possa viabilizar, ainda que por aproximação, a conformação e verificação do valor R\$ 60 milhões descontado pela Recorrente do montante total que deveria ter sido adicionado ao lucro real do ano de 2010.

Por tais razões, não há o que prover no Recurso Voluntário neste ponto.

#### 7) ITEM VII – CUMULAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA

No que tange à aplicação concomitante das multas isoladas e de ofício, mesmo após o ano de 2007 (a Súmula 105, para muitos julgadores administrativos, é aplicada apenas a fatos geradores ocorridos até o ano-calendário de 2007, inclusive), entende-se pela impossibilidade de aplicação conjunta das penalidades.

Sabe-se que, até o advento da Lei nº 11.488/07, o entendimento deste Conselho Administrativo Fiscais estava pacificado quanto à impossibilidade de serem aplicadas, de forma concomitante, a multa de ofício e isolada, aquela pela constituição do crédito tributário e esta, a isolada, pelo eventual não recolhimento ou recolhimento a menor das estimativas durante o ano-calendário. Este entendimento, inclusive, como mencionado, restou sumulado, como se observa do excerto da Súmula CARF nº 105, que tem a seguinte redação:

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

Ocorre que, com a edição da Lei nº 11.488/07, o entendimento até então consolidado no âmbito do CARF passou a ser contestado por diversos julgadores administrativos, que passaram a entender pela possibilidade de aplicação cumulativa das penalidades, com o que, *data venia*, não se pode concordar. Explica-se.

Antes das alterações promovidas pela mencionada legislação, esta era a redação original do artigo 44 da Lei nº 9.430:

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

I. de 75%, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

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

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

(...)

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

Posteriormente, a Lei nº 11.488/07 deu a seguinte redação ao mencionado artigo da Lei nº 9.430/96:

Artigo 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I. de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II. de 50%, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do artigo 2º desta lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (destacou-se)

Veja-se, de pronto, que não houve uma alteração substancial na redação do dispositivo legal, que pudesse justificar a não aplicação do verbete da súmula 105 citado acima.

Antes e depois das alterações promovidas pela Lei 11.488/07, nos casos de não recolhimento ou recolhimento a menor das estimativas mensais pela pessoa jurídica, a multa isolada devia e deve ser aplicada quando não houver o recolhimento da estimativa mensal ou quando o recolhimento desta for parcial, ainda que tenha sido “*apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”.

Não se pode perder de vista que a redação dos dispositivos é quase idêntica. Com toda venia, não se entende o motivo pelo qual se chega a duas conclusões distintas (uma para os fatos geradores anteriores ao ano-calendário de 2007 e outra para os fatos ocorridos após esta data), tendo como base textos legais cuja redação se mostra bem próxima ou quase idêntica.

Por outro lado, entende-se que o propósito da multa isolada é específico: punir o descumprimento da norma que impõe às pessoas jurídicas optantes pelo lucro real anual o recolhimento mensal por estimativa, seja com bases presumidas, seja com o levantamento de balancete de verificação, visando a suspender ou reduzir a estimativa do mês.

Assim, a multa isolada poderá ser aplicada no curso do ano-calendário, quando for detectada a insuficiência ou o não recolhimento das estimativas ou, ao final do exercício, quando verificada as mesmas hipóteses, independentemente se tiver sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.

O que não se pode admitir é pretender aplicá-la de forma concomitante nos casos de omissão de receita ou de glosa de despesas, uma vez que se estaria dando uma amplitude ao dispositivo legal não pretendida pelo legislador.

Não se pode olvidar que as alterações promovidas pela Lei 11.488/07, como se depreende da exposição dos motivos da MP n.º 351/2007, tiveram como objetivo "*reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa*".

Em nenhum momento, com as alterações promovidas na Lei n.º 9.430/96, o legislador demonstrou que as mudanças teriam o condão de autorizar a aplicação concomitante das penalidades.

O Superior Tribunal de Justiça, ao analisar casos idênticos ao presente, cujos fatos geradores ocorreram, inclusive, após o ano-calendário de 2007, ou seja, já na vigência das alterações promovidas pela Lei 11.488/07 na Lei n.º 9.430/96, tem proferido julgados no sentido de que a multa isolada seria absorvida pela multa de ofício, tendo em vista o princípio da consunção. Veja-se:

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

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

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

.....

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE.

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp n.º 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 somente poderá ser

aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1499389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/09/2015, DJe 28/09/2015) (destacou-se)

Neste sentido, uma análise mais detida dos precedentes que deram origem à súmula 105 demonstra que o entendimento sempre foi pela aplicação do princípio da consunção no âmbito do Direito Tributário Sancionador. Confira-se a ementa de um daqueles precedentes:

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFICIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (acórdão nº 9101-001.261 – Sessão de 22/11/2011) (destacou-se)

Por outro lado, o próprio Superior Tribunal de Justiça, como demonstrado, é bastante claro no sentido de que o princípio da consunção, mesmo sendo um princípio de direito penal, pode e deve ser aplicado no âmbito do direito tributário sancionador. No acórdão proferido nos autos do Resp. 1.496.354, cuja ementa foi citada acima, o Ministro relator deixou claro no voto proferido que:

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

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

E a mais balizada doutrina não destoa deste entendimento. O professor Paulo Roberto Coimbra Silva, em brilhante obra dedicada ao tema do “Direito Tributário Sancionador”, leciona no sentido de “*ser a aplicação dos princípios gerais da repressão ao Direito Tributário Sancionador uma regra, sujeita a exceções lógica, axiológica e teologicamente justificável*”, ou seja, em que pese haver exceções (absolutas ou parciais), em regra, os princípios forjados no âmbito do Direito Penal e do Direito Processual Penal são plenamente aplicáveis no âmbito do Direito Tributário Sancionador. Em suas palavras:

Portanto, aqueles princípios destinados a controlar as potestades punitivas do Estado, forjados, em sua grande maioria, no âmbito do Direito Penal e do Processo Penal, são não somente aptos, mas predispostos a se imiscuírem por todos os subsistemas do Direito nos quais possam ser verificadas manifestações repressivas. (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito Tributário Sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2007. Pág. 271)

Pelas razões aqui expostas, deve-se dar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto, para afastar a aplicação da multa isolada, uma vez que esta não pode ser aplicada de forma concomitante com a multa de ofício.

#### 6) DO RECURSO DE OFÍCIO.

Como demonstrado alhures, o recurso de ofício interposto pela DRJ foi apresentado, porque o valor total exonerado pela Turma de Julgamento *a quo* - R\$ 20.000.000,00, aproximadamente quanto ao IRPJ e cerca R\$ 6.000.000,00 para a CSLL – ultrapassava o limite de alçada definido na Portaria MF n.º 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Recentemente, esta portaria foi revogada pela Portaria MF n.º 2, de 17 de Janeiro de 2023, que elevou o limite de alçada para R\$15.000.000,00.

De toda sorte, mesmo com a elevação substancial do limite de alçada, o montante exonerado pela DRJ ainda impõe o conhecimento e análise do Recurso de Ofício.

Neste sentido, por concordar com as considerações e conclusões do acórdão recorrido, adota-se como razões de decidir, nos termos autorizados no artigo 57, § 3º, do RICARF, o que constou daquele acórdão, *in verbis*:

I - Falta de adição ao Lucro Real do Lucro auferido por controlada no Exterior

A fiscalização entendeu que a contribuinte em questão não adicionou ao Lucro Real R\$ 55.431.622, 04 referente a lucros auferidos no exterior. Isto, pois, apesar de registrado na ficha 35 da DIPJ não adicionou na Ficha 9 A da mesma.

A impugnante alega que compensara os prejuízos acumulados da mesma controlada em períodos anteriores, por isso, não adicionara nada.

(...)

Quanto à compensação dos prejuízos, o §5º do art. 25 da Lei n.º 9.249, de 1995, dispôs:

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

Ou seja, o comando expressamente vedou que os prejuízos e perdas decorrentes das operações do artigo não poderiam ser compensados com os lucros auferidos no Brasil. Pois do contrário, poderia haver dupla dedução.

Por outro lado, a compensação de prejuízos apurados pelas coligadas e controladas só foi prevista legalmente na Lei n.º 12.973, de 2014. Assim, para o aproveitamento de resultados negativos, a investidora brasileira terá que informar, por meio de demonstrativo, os prejuízos de cada controlada ou coligada, à Receita Federal do Brasil nos prazos fixados pelas instruções normativas.

Voltando ao caso em questão a impugnante alega que não oferecera à tributação o lucro auferido de sua controlada, pois, compensara com prejuízos acumulados da própria controlada em anos anteriores de acordo com o §2º do art. 4º da IN SRF n.º 213/02.

Informa, inclusive, que nas DIPJ de 2006 a 2009 (doc. 08), ficha 35, informara tais prejuízos.

O referido artigo 4º da IN SRF n.º 213/02 dispõe:

Art. 4º É vedada a compensação de prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, com os lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º Os prejuízos a que se refere este artigo são aqueles apurados com base na escrituração contábil da filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, efetuada segundo as normas legais do país de seu domicílio, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996.

**§ 2º Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada. (grifado)**

§ 3º Na compensação dos prejuízos a que se refere o § 2º não se aplica a restrição de que trata o art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995.

§ 4º A pessoa jurídica brasileira que absorver patrimônio de filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, de outra pessoa jurídica brasileira, e continuar a exploração das atividades no exterior, poderá compensar os prejuízos acumulados pela referida filial, sucursal, controlada ou coligada, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996, observado o disposto neste artigo.

§ 5º Tratando-se de filiais e sucursais, domiciliadas num mesmo país, quando a matriz no Brasil indicar uma dessas filiais ou sucursais como entidade líder, os resultados poderão ser consolidados por país e os prejuízos de uma poderão ser compensados com os lucros de outra.

Como se observa, o § 2º do art. 4º da IN SRF 213/02 estabeleceu um elemento redutor da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Por outro lado, não se desconhece acórdãos do CARF que não deram validade ao referido artigo, como o acórdão 1302-001.317, de 11 de março de 2014, cuja ementa foi:

#### ART. 4º da IN SRF 213/02. ILEGALIDADE

A interpretação da Receita Federal, albergada no art. 4º da IN SRF 213/02, extrapola os parâmetros hermenêuticos das normas legais que regem a matéria e, por isso, não é uma interpretação razoável do quadro normativo legal.

A observância, pelo contribuinte, do art. 4º da IN SRF 213/02 exclui a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora sobre o tributo lançado.

Contudo, por força do inciso V do art. 7º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, não cabe a esta instância negar ou discutir a validade de atos normativos da RFB.

Em assim sendo, só resta averiguar se a impugnante registrou tais prejuízos de sua controlada, e se eles eram suficientes para cobrir o lucro da mesma.

Conforme Doc. 08, a impugnante colaciona:

A Ficha 34 da DIPJ/2006 informa que a empresa na qual a contribuinte tem participação no exterior é a Subsea7 Marine LLC. A Ficha 35 da DIPJ/2006 consta prejuízo de R\$ 39.005.244,57 de resultado no período em questão.

A Ficha 34 da DIPJ/2007 informa que a empresa na qual a contribuinte tem participação no exterior é a Subsea7 Marine LLC. A Ficha 35 da DIPJ/2007 consta prejuízo de R\$ 43.702.537,13 de resultado no período em questão.

Estes valores não só confirmam o que a impugnante alegou de prejuízos para estes períodos na sua impugnação, como são suficientes para suplantarem o lucro de R\$ 55.431.622,04 que a fiscalização entendeu como não adicionado ao Lucro Real referente a empresa Subsea7 Marine LLC.

Observe que o §3º do artigo 4º da IN SRF nº 213/02 afirma que a referida compensação não se submete ao art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995.

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Ou melhor, o §3º do artigo 4º da IN SRF nº 213/02 determina que a compensação em comento não se submete à trava de 30%.

Portanto, a impugnante tem razão neste item de sua impugnação, e a infração em questão deve ser cancelada.

II - Exclusão indevida do lucro real do saldo da reserva de ajuste acumulado de conversão

A fiscalização afirma que o contribuinte ao baixar o referido investimento (ajuste acumulado de conversão) teria excluído indevidamente do Lucro Real a receita de variação cambial.

A impugnante afirma que trata-se de ajuste contábil realizado, decorrente de variação cambial, no estrito cumprimento do pronunciamento técnico CPC 02 (R2), que não deve produzir efeitos para fins fiscais, como determinado pelas normas de neutralidade do RTT.

Suscita diversas soluções de consulta, com destaque para a Solução de consulta nº 132, de 03 de abril de 2007, que trata justamente da variação cambial.

Primeiramente, demonstraremos que a variação cambial nunca foi tributada. Este entendimento é antigo, pois, em diversos julgados o 1º Conselho de contribuintes assim decidiu como no acórdão nº 101-95302/2005 cuja ementa foi:

**VARIAÇÃO CAMBIAL** – Tendo em vista as razões contidas na da mensagem de veto ao artigo 46 do projeto de conversão da MP 135/03, a variação cambial de investimento no exterior não constitui nem despesa dedutível nem receita tributável, indicando necessidade de lei expressa nesse sentido. (grifado)

Portanto, tanto a variação cambial não era tributada que o Governo Federal por meio da MP nº 135/03 tentou promover sua tributação, a saber:

Art. 46. A variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial é considerada receita ou despesa financeira, devendo compor o lucro real e a base de cálculo da CSLL relativos ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Contudo, devido a fatores não jurídicos, o próprio governo vetou tal tributação, a saber:

Razão do veto

"Não obstante tratar-se de norma de interesse da administração tributária, a falta de disposição expressa para sua entrada em vigor certamente provocará diversas demandas judiciais, patrocinadas pelos contribuintes, para que seus efeitos alcancem o ano-calendário de 2003, quando se registrou variação cambial negativa de, aproximadamente, quinze por cento, o que representaria despesa dedutível para as pessoas jurídicas com controladas ou coligadas no

exterior, provocando, assim, perda de arrecadação, para o ano de 2004, de significativa monta, comprometendo o equilíbrio fiscal."

Ou seja, devido a uma questão cambial, o dólar subira naquele ano de 2003, o presidente da República achou por bem vetar o dispositivo. Então, o executivo tentou instituir a tributação da variação cambial, por óbvio ela não existia. E ele mesmo a vetou, ou seja, ela não foi instituída.

A solução de consulta n.º 132 SRRF da 8ª Região Fiscal, suscitada pela impugnante tinha como ementa:

EMENTA: Variação Cambial. Investimento em coligada ou controlada. A contrapartida do ajuste de investimentos no exterior, avaliados pelo método da equivalência patrimonial, quando decorrente da variação cambial, não será computada na determinação do lucro real.

No corpo dessa solução de consulta, há a explicação para a não tributação da variação cambial, quando ele esclarece que quando houver ajuste do investimento pela equivalência patrimonial com base em outro evento que não o de auferir lucros, rendimentos e ganhos de capital no exterior, como por exemplo a variação cambial, esse deve receber o tratamento previsto no art. 389, § 1º do RIR/1999, ou seja, deve ser excluído para a apuração do Lucro Real.

E na conclusão assevera:

Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta, respondendo ao interessado que a contrapartida do ajuste de investimentos no exterior, avaliados pelo método da equivalência patrimonial, quando decorrentes da variação cambial, não estão inseridas dentre os valores objetos do § 1º do art. 7º da IN SRF n.º 213, de 2002, não devendo ser computados, portanto na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Já o resultado negativo decorrente da aplicação do método de equivalência patrimonial deverá ser adicionado para fins de determinação do lucro real trimestral ou anual e da base de cálculo da CSLL, conforme determina o § 2º do art. 7º da IN SRF n.º 213, de 2002.

Por fim, outras soluções de consulta como a de n.º 55, de 2003, da SRRF da 9ª RF tem mesmo entendimento.

Com o passar do tempo foi instituído o Regime Tributário de Transição (RTT), instituído pela Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, no art. 16 determinou:

As alterações introduzidas pela Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Então, desse artigo entende-se que alterações contábeis decorrentes do RTT não teriam o condão de alterar a tributação do IRPJ e da CSLL. Em assim sendo, não resta outra conclusão a não ser conferir neutralidade ao lançamento reconhecido a crédito no resultado no valor de R\$ 9.734.511,84, decorrente do ajuste acumulado de conversão devido ao CPC 02.

Portanto, correta foi a exclusão perpetrada pela contribuinte de R\$ 9.734.511,84.

Diante das conclusões da DRJ, e cujos fundamentos aqui se adota, deve-se negar provimento ao recurso de ofício.

## 7) DAS CONCLUSÕES

Por todo o exposto, vota-se por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos:

a) quanto ao item III.3 do TCF:

a.1) cancelar integralmente as glosas relativas às despesas incorridas pela recorrente durante a execução do contrato de n.º 0801.0040694.08.2;

a.2) cancelar parcialmente as glosas relativas às demais despesas concernentes aos outros contratos analisados neste voto, no valor de R\$ 1.309.318,53, resultante da soma das importâncias descritas nas tabelas reproduzidas na parte final do tópico 1.2;

b) quanto ao item III.5 do TCF, cancelar glosa relativa ao valor de R\$ 1.838.447,95 (multa relativa ao contrato de n.º 2050.0052000.09.2);

c) afastar a aplicação da multa isolada, uma vez que esta não pode ser aplicada de forma concomitante com a multa de ofício.

Por outro lado, vota-se por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias

## Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Redator designado

Acompanhei o voto do íncrito Relator quanto ao Recurso de Ofício e à maior parte do Recurso Voluntário, tendo acompanhado, contudo, a posição que prevaleceu quanto à imposição da multa isolada pelo não recolhimento dos valores devidos a título de estimativa de IRPJ/CSLL, pelas razões que passo a declinar.

A alegação é de que a referida multa não poderia ser exigida após o encerramento do período de apuração, quando seria correta apenas a exigência dos tributos acrescidos da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento). A par disso, sustenta-se que o entendimento consagrado na Súmula CARF n.º 105 seria aplicável mesmo após o ano-calendário de 2007.

Não procedem, contudo, as alegações recursais.

Conforme o teor do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, na redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 2007, não há impedimento para a aplicação concomitante das referidas penalidades, que possuem bases de cálculo distintas:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:  
(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

A multa de ofício sobre o ajuste anual é embasada no inciso I c/c o §1º do referido dispositivo e calculada sobre a diferença de imposto apurada ao final do exercício; a multa isolada tem por base o inciso II, e é calculada sobre o valor devido no mês correspondente.

A primeira alegação da Recorrente é totalmente despida de sentido, já que o momento de aplicação da penalidade isolada é exatamente após o encerramento do ano-calendário. Antes disso, a autoridade fiscal exigirá o próprio tributo devido por estimativa. É essa a justificativa, portanto, para a Súmula CARF n.º 82:

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Já quanto ao entendimento que fundamentou a edição da Súmula CARF n.º 105, vincula-se à redação original anterior do referido art. 44, já que, ali, a multa de ofício aplicada ao final do exercício e a multa pelo não recolhimento da estimativa tinham, ambas, como fundamento legal o inciso I do citado art. 44, razão pela qual se firmou a tese da inaplicabilidade concomitante.

Ao contrário do sustentado pela Recorrente, após a alteração da redação, promovida pela Lei n.º 11.488, de 2007, entende-se plenamente cabível a aplicação concomitante das duas penalidades.

Lembremos que a Súmula em questão foi aprovada em dezembro de 2014, quando já estava em vigência a redação modificada do dispositivo legal que ampara a imposição da multa isolada. Todos os precedentes que a fundamentam, contudo, referem-se a períodos anteriores a alteração de redação. Além disso, na Súmula, há explícita menção ao art. 44, §1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430, de 1996, que era o dispositivo aplicável na redação anterior.

Quanto à invocação ao Princípio da Consunção (Subsunção), em que pese a jurisprudência citada pelo Relator, também não há razão para acolhê-la, posto se constituir em princípio geral do Direito Penal, sem transposição para o Direito Tributário Penal, dadas às especificidades da norma tributária.

Cabe neste momento a transcrição de trecho do voto da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, no Acórdão n.º 9101-002.438 (1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 20 de setembro de 2016), de sua relatoria, que rejeita tanto a aplicação do Princípio em questão, quanto a vedação à concomitância das penalidades, como invocado pela Recorrente:

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do Acórdão n.º 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do direito*, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A ‘forma de sancionar’ é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei n.º 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual “quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades”. Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: “Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI –Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas”. E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei n.º 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: “As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida

cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo”. [16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.251:

[...]Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei n.º] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, dada pela Lei n.º 11.488, de 2007 (sublinhei):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação original não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal **ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade **mesmo se** apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.

A par disso, a lógica que norteia o princípio da consunção se pauta na existência de uma relação de hierarquia, gravidade e/ou antecedência entre os dois tipos penais: a infração absorvida é preparatória ou menos grave que a infração punida. No caso da ausência de recolhimento das estimativas e da ausência de recolhimento do tributo devido ao final do ano-calendário inexistente tal relação. As obrigações são distintas e desvinculadas. O sujeito passivo está obrigado a recolher a estimativa sempre que devida (com base na receita bruta ou em balanço/balancete de redução). Não raro, os valores recolhidos são muito superiores àqueles apurados ao final do ano-calendário, para o qual convergem adições e exclusões específicas. Daí, inclusive, a ressalva no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9430, de 1996, no sentido de que a multa isolada será devida, "ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente". Ou seja, como entender preparatória ou menos grave a ausência de recolhimento da estimativa se ao final do ano-calendário sequer é devido qualquer valor. Totalmente inaplicável, destarte, o princípio da consunção.

Assim, após a alteração da redação, entende-se, como já dito, plenamente cabível a aplicação concomitante das duas penalidades, impondo-se que seja negado provimento ao recurso voluntário quanto a tal matéria.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo