



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

**Processo nº** 15586.720191/2014-77  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **1301-000.378 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 14 de setembro de 2016  
**Assunto** SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO  
**Recorrente** FRONTIER DRILLING DO BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FRONTIER DRILLING DO BRASIL LTDA.

RESOLVEM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do voto do Conselheiro Relator.

(documento assinado digitalmente)

Waldir Rocha Veiga - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e José Roberto Adelino da Silva.

<p>Erro! A origem da referência não foi encontrada.</p> <p>Fls. 1.549</p>
---

## RELATÓRIO

Trata o presente de recurso interposto contra acórdão da DRJ/Curitiba, que julgou improcedente a impugnação apresentada por FRONTIER DRILLING DO BRASIL LTDA contra auto de infração lavrado em decorrência de infrações à legislação do IRPJ, CSLL e Pis/Pasep.

Consta, ainda, a lavratura de multa isolada decorrente da falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre a base estimada, para os fatos geradores dos meses de janeiro, março e abril de 2010.

Para a necessária clareza do relatório do presente julgado, seguem a descrição sumária da Recorrente e as conclusões da auditora fiscal realizada pelo autuante, consignadas no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 1.177/1.1999, *verbis*:

### “1 - DA INCLUSÃO DA EMPRESA NO PROGRAMA DE FISCALIZAÇÃO:

A fiscalização teve como escopo a verificação da inconsistência entre os valores da movimentação financeira no montante de R\$ 23.944.179,26 e a receita bruta informada na DIPJ sem valor (zerada) no, ano calendário de 2010, conforme demonstrado a seguir.

Descrição	Valores
<b>DIMOF - Valor Crédito</b>	<b>23.944.179,26</b>
<b>Receita Bruta DIPJ</b>	<b>0,00</b>
<b>Receita DACON</b>	<b>0,00</b>
<b>Receita Financeira DIPJ</b>	<b>87.926,17</b>
<b>Receita Bruta DACON</b>	<b>0,00</b>
<b>DCTF - Debito</b>	<b>1.062.255,66</b>
<b>VI - Arrecadação</b>	<b>690.292,62</b>
<b>PER/DCOMP (IRRF)</b>	<b>546.360,66</b>

[...]

A fiscalizada apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica **ano calendário de 2010**, com base no lucro real anual, sem informação de ingresso de receita e com **prejuízo declarado** no montante de **R\$ 14.804.021,30**.

Demos início à ação fiscal através do Termo de Início de Fiscalização recebido, por via postal, em 27/12/2012. Nele a fiscalizada foi intimada a apresentar, entre outros documentos, os extratos bancários (**em papel e magnético**) de todas as contas bancárias da empresa mantidas no período de 01/01/2010 a 31/12/2010.

[...]

**2 – DO CONTRATO SOCIAL E ALTERAÇÕES:**

A **Frontier Drilling do Brasil Ltda** foi aberta em 01/10/2001. Nos dados cadastrais da RFB constam como sócios as seguintes pessoas:

- a) **SUZANA SANDOVAL BARROS** – CPF 153.020.238-81;  
 b) **FRONTIER SEILLEAN A S** sociedade organizada e constituída sob as leis da Noruega, inscrita no CNPJ sob o nº 09 306.617/0001-04;  
 c) **ROBERTO SASSON COHEN** - peruano, casado, administrador geral da sociedade - CPF 053.579.217-41;  
 d) **RAFAEL NEANDER DRUMOND DE ANDRADRE** – CPF 079.423.357-04, brasileiro, economista.

A sócia **FRONTIER SEILLEAN A S** integralizou em moeda corrente a importância R\$ 61.681.617,00. Possui 61.681.617 quotas. [...]

**3 -DA EMPRESA E SUA ATIVIDADE:**

A fiscalizada apresenta como objeto social a prestação de serviços administrativos relacionados direta ou indiretamente à perfuração de poços de petróleo e/ou de gás natural. O controle das quotas de capital pertence à sócia **Frontier Seillean A S** com sede na Noruega.

A partir das informações prestadas pela fiscalizada pôde ser flagrado o mecanismo que explica a sua abertura, apesar de econômica e financeiramente "deficitária" durante vários anos.

Vejamos:

Frontier Drilling do Brasil Ltda foi constituída para efetuar pagamentos aos prestadores de serviços contratados por conta e ordem de sua sócia controladora **Frontier Seillean A S** com sede na Noruega. As receitas decorrentes dessa atividade não são depositadas **diretamente** em sua conta bancária. Elas retornam através de contratos de câmbio tipo 03, como transferência financeira na operação: 4538885-0-95-90 na rubrica "serviços administrativos", tendo como fonte pagadora no exterior a sócia Frontier Seillean A S. Com isso a fiscalizada não vem oferecendo à tributação do imposto de renda e demais contribuições administradas pela Receita Federal do Brasil a totalidade de seu **faturamento**. Referido procedimento simula **vultosos prejuízos fiscais e base negativa da contribuição social sobre o lucro líquido**, contra resultados positivos auferidos pela **Frontier Seillean A S** com sede no exterior.

Para se ter idéia, os prejuízos operacionais e base negativa da contribuição social sobre o lucro líquido acumulados no sistema SAPLI da RFB totalizaram em 2010, respectivamente, R\$ 76.148.196,71 e R\$ 78.203.006,11.

Na tabela abaixo, apresentamos os valores das receitas e dos custos e despesas informados nas DIPJs e suas repercussões no resultado contábil e fiscal no período de 2006 a 2010.

Ano- Calendário	Receita Bruta DIPJ	Custos / Despesas	Prejuízos	Prejuízos Acumulados
Saldo Anterior				-13.915.692,73
2006	7.312.782,44	15.913.953,44	-8.601.171,00	-22.516.863,73

2007	6.992.302,77	17.214.550,32	-10.222.247,55	-32.739.111,28
2008	4.061.003,44	18.063.794,92	-14.002.791,48	-46.741.902,76
2009	7.579.481,57	22.181.752,82	-14.602.271,25	-61.344.174,01
2010	Zero	14.804.021,30	-14.804.021,30	-76.148.195,31

Os prejuízos demonstrados acima comprovam, **de maneira muito clara**, o propósito da fiscalizada de não recolher imposto de renda, visto que não considera como **receita** da atividade os recursos recebidos da empresa estrangeira Frontier Seillean A S. Em 2010, por exemplo, omitiu em sua DIPJ 100% (**cem por cento**) dos recursos recebidos.

Pesquisa realizada nos arquivos da RFB comprova a existência de empregados registrados em nome da Frontier Drilling do Brasil Ltda no período de 01/01/2010 a 31/12/2010. A base de cálculo da folha de pagamentos para fins de recolhimentos previdenciários desses empregados demonstra que o quadro de funcionário é amplo correspondente à expectativa de que a atividade seja **lucrativa** e não a de previsão de **prejuízos consecutivos**.

[...]

#### **4 – DAS IRREGULARIDADES APURADAS:**

4.1 – Receita da atividade contabilizada em livro próprio e omitida na DIPJ, ano-calendário 2010.

Antes de apresentarmos o resultado da presente ação fiscal faz-se necessário tecermos alguns comentários sobre o tratamento contábil e fiscal **para fins de tributação do imposto de renda**, determinado pelo art. 392 do Regulamento do Imposta de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, que transcrevemos a seguir:

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

I - as subvenções correntes para **custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado**, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

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

Na mesma direção o Parecer Normativo CST nº 112/78, normatizou (sic) o procedimento descrito acima para efeito de imposto de renda e proventos, tendo sido consolidado que:

As subvenções correntes para **custeio ou operação** integram o **resultado operacional** da pessoa jurídica.

A seguir, transcrevemos trechos da **EMENTA** referente à Solução de Consulta nº 225 de 06 de agosto de 2007, DOU de 26/10/2007.

**ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins** EMENTA: SUBVENÇÕES E RECUPERAÇÃO DE CUSTOS. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. TRATAMENTO FISCAL. **As subvenções para custeio, recuperações de custos ou de investimentos, quando aportadas em espécie, integram a base de cálculo da COFINS pela sistemática da não cumulatividade, por significar ingresso de recursos para entidade beneficiária.** Em caso

contrário, quando decorrer de recuperações lastreadas em incentivos que decorram de créditos presumidos, que não significam ingressos de receitas, ou derivam de reversão de provisões, não integram a base de cálculo da citada contribuição. Dispositivo Legal: Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 1º, § 3º, inciso V, alínea "b". DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 1º, § 3º, inciso V, alínea "b". ASSUNTO: **Contribuição para o PIS/Pasep** EMENTA: SUBVENÇÕES E RECUPERAÇÕES DE CUSTOS. CREDITO PRESUMIDO DO ICMS. TRATAMENTO FISCAL. **As subvenções para custeio, recuperações de custos ou de investimentos, quando aportadas em espécie, integram a base de cálculo do PIS/PASEP pela sistemática da não-cumulatividade, por significar ingresso de recursos para entidade beneficiária.** Em caso contrário, quando decorrerem de recuperações lastreadas em incentivos que decorram de créditos presumidos, que não significam ingressos de receitas, ou derivam de reversão de provisões, não integram a base de cálculo da citada contribuição. Dispositivo Legal: Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 1º, § 3º, inciso V, alínea "b". DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 1º, § 3º, inciso V, alínea "b". ASSUNTO: **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -CSLL** EMENTA: SUBVENÇÕES E RECUPERAÇÕES DE CUSTOS. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. **As subvenções para custeio ou recuperações de custos integram o resultado operacional da pessoa jurídica, e consequentemente, o lucro líquido para fins de apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido-CSLL das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real.** As subvenções para investimentos, se registradas como reservas de capital, não integram o lucro líquido para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, desde que obedecidas as restrições para utilização dessa reserva. A forma de enquadramento do crédito presumido do ICMS como subvenção ou recuperação de custos depende de como tal incentivo foi concedido pela legislação do Estado concedente do estímulo fiscal. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 4.506, de 30 de 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 28, e Parecer Normativo CST nº 112/1978. ASSUNTO: **Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ** EMENTA: SUBVENÇÕES E RECUPERAÇÕES DE CUSTOS. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. TRATAMENTO FISCAL. **As subvenções para custeio ou recuperações de custos integram o resultado operacional da pessoa jurídica, para fins de tributação do imposto de renda com base no lucro real.** As subvenções para investimentos, se registradas como reserva de capital, não integram o lucro real, desde que obedecidas as restrições para utilização dessa reserva. A forma de enquadramento do crédito presumido do ICMS como subvenção ou recuperação de custos depende de como tal incentivo foi concedido pela legislação do Estado concedente do estímulo fiscal. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 44, inciso IV, e Parecer Normativo CST nº 112/1978.

Como se vê, nos mandamentos legais acima, as subvenções **recebidas destinadas a custeio e operações** devem ser computadas na determinação do **lucro operacional**. Tal providência não vinha sendo cumprida pela fiscalizada, como demonstraremos a seguir:

De posse dos extratos bancários disponibilizados pela fiscalizada averiguamos que no período de 01/01/2010 a 31/12/2010 foram efetuados créditos em sua c/c nº 4.001807, Agência 0874 Banco Real S/A, no montante de **R\$ 23.715.613,60** conforme pode ser visto mês a mês na tabela a seguir:

Mês/Ano	Valores
<b>Janeiro/2010</b>	<b>2.296.410,00</b>
<b>Fevereiro/2010</b>	<b>1.762.620,00</b>
<b>Março/2010</b>	<b>3.736.610,00</b>
<b>Abril/2010</b>	<b>2.521.220,00</b>
<b>Mai/2010</b>	<b>2.528.349,97</b>
<b>Junho/2010</b>	<b>2.510.486,00</b>
<b>Julho/2010</b>	<b>2.537.930,87</b>
<b>Agosto/2010</b>	<b>3.634.986,76</b>
<b>Setembro/2010</b>	<b>0,00</b>
<b>Outubro/2010</b>	<b>999.000,00</b>
<b>Novembro/2010</b>	<b>690.000,00</b>
<b>Dezembro/2010</b>	<b>498.000,00</b>
<b>Total</b>	<b>23.715.613,60</b>

A fiscalizada foi intimada em planilha adequada para tanto a:

- a) informar e comprovar com documentação idônea coincidentes em data e valor a origem, **individualizada**, dos depósitos bancários efetuados em sua conta corrente discriminados na primeira parte da Intimação nº 05/2013, e
- b) informar a que título tais créditos foram recebidos (prestação de serviços, revenda de mercadorias, empréstimos etc.)

O atendimento à intimação apresentou vários contratos de câmbio de compra - tipo 03, na rubrica transferências financeiras do exterior (cópias anexas) tendo as seguintes informações:

comprador: Banco Santander S/A - CNPJ 90.400.888/0001-42;

vendedor: Frontier Drilling do Brasil Ltda ;

pagador no exterior: Frontier Seillean A S ;

natureza da operação: 45388-85-0-95-90 (Serv.Div-Out-Administ)

país de origem: 5380 - Noruega.

Informou que em atendimento a (sic) Circular 2918 do Banco Central do Brasil as despesas efetivadas pela Frontier Drilling do Brasil Ltda são decorrentes de operações da mesma no País firmado com a **Petrobras** por conta da Frontier Seillean A S, sócia controladora com sede na Noruega.

Conclui dizendo que os fechamentos de câmbio tem como finalidade o **reembolso à empresa brasileira de despesas operacionais** e que os

comprovantes se acham à disposição da fiscalização em seu escritório podendo ser solicitados cópias, se por ventura for necessário.

Em seguida, a fiscalizada foi intimada a apresentar por amostragem as notas fiscais de prestação de serviços ou fornecimento de mercadorias emitidas em 2010 e os comprovantes de pagamentos correspondentes.

Em resposta à intimação, apresentou cópias dos contratos de câmbio de transferências de recursos, tendo como pagador no exterior: a Frontier Seillean A S. Para cada remessa de recursos foi elaborada uma planilha demonstrativa com os valores das notas fiscais emitidas pelos prestadores de serviços.

As notas fiscais apresentadas foram emitidas em 2008 e os recursos destinados aos pagamentos dessas notas fiscais chegaram no Brasil somente em 2010.

Esclareceu que as despesas pagas (sic) destinam a subsidiar suas operações no País, em face de contrato firmado com a **Petrobras**.

Ato contínuo, intimamos a **Petrobras** a apresentar os documentos a seguir:

a) cópias em papel de documentos tais como: editais de concorrência/licitação, cartas-convite, instrumentos de negociação direta, etc que fundamentaram a celebração de contrato de prestação de serviços e de afretamento firmados com a empresa FRONTIER SEILLEAN A S, vigentes em 2010;

b) cópia em papel do contrato firmado com a empresa FRONTIER DRILLING DO BRASIL LTDA, e

c) esclarecer se houve autorização da PETROBRAS para qualquer cessão ou transferência, ainda que parcial, de contratos de afretamento firmado com a empresa FRONTIER SEILLEAN A S em vigor 2010, em favor da empresa FRONTIER DRILLING DO BRASIL LTDA. Em caso afirmativo, apresentar a correspondente documentação comprobatória idônea.

Solicitou prorrogação de prazo para atendimento dos documentos solicitados. O prazo foi concedido.

Transcorrido o prazo, a **Petrobras** informou à fiscalização que não possuía no **ano calendário de 2010** contratos vigentes com as empresas FRONTIER A S e FRONTIER DRILLING DO BRASIL LTDA.

A fiscalizada foi também intimada a apresentar cópia do contrato de prestação de serviço que diz ter sido firmado com a **Petrobras**.

Em resposta à intimação informou que:

a) não possuía contrato de prestação de serviço, vigente em 2010, firmado com a **Petrobras**;

b) não havia contrato de prestação de serviço vigente em 2010 firmado com a Frontier Seillean A S e a Petrobras S/A;

c) não houve transferência ou cessão de direitos da empresa Frontier Seillean AS, em favor da Frontier;

Informou que a Frontier Drilling do Brasil Ltda pertence ao mesmo grupo econômico da empresa estrangeira Frontier Seillean A S. Para facilitar a

operacionalização das atividades da Frontier Seillan AS no Brasil, qual seja, o afretamento de embarcações à Petrobras, a Frontier e Frontier Seillean A S firmaram contrato de Gerenciamento de Recursos para a operação da embarcação FPSO Seillean A S que possuía contrato com a Petrobras.

Com base no referido contrato, os fornecedores da Frontier Seillean A S estariam autorizados a emitir notas fiscais e faturas à fiscalizada enquanto perdurasse as operações da embarcação FPSO Seillen no Brasil. Dessa forma, a fiscalizada efetuava o pagamento aos fornecedores da Frontier Seillen AS. Tais valores eram reembolsados posteriormente à fiscalizada, por se tratar de simples desembolso de caixa.

Explicou que as referidas operações são registradas em contas de **Ativo e Passivo somente, sem impactar o resultado do exercício.**

Confirmou ainda que os recursos destinados aos pagamentos dos serviços prestados em 2008, foram disponibilizados à fiscalizada somente em 2010, razão pela qual existiram as movimentações bancárias por meio de contratação de operações de câmbio, verificadas pela fiscalização.

Anexou cópia de Contrato de Gerenciamento de Recursos para Operação do Navio "FPSO SEILLEAN". Do referido contrato extraímos, em síntese, o que segue:

**Em 19 de novembro de 2001**, a Frontier Drilling Management AS, com sede na Noruega, doravante denominada FDM, através de sua controladora Frontier Drilling A S, firmaram com a RBF Holding Corporation e afiliados contrato de aquisição da sociedade RBF FPSO LP, proprietária da embarcação denominada SEILLEAN, presentemente sob contrato com a Petrobras S/A, através do qual, ficou ajustado o afretamento do navio e a prestação de serviços de operações em áreas já licitadas pela Petrobras para testes e/ou avaliação de poços de Petróleo da plataforma continental brasileira.

Em decorrência do contrato de aquisição, a Frontier Drilling do Brasil, doravante denominada (FDB) assumiu na qualidade de subsidiária da (FDM) a operação do SEILLEAN em substituição à atual operadora Falcon Drilling do Brasil Ltda - CNPJ 00.823.403/0001-30.

Em face da administração dos custos aplicáveis ao SEILLEAN e os serviços ajustados com a Petrobras, o relacionamento financeiro foi ajustado entre a FDB e a FDM.

Destacamos o que segue:

- a) a FDB deverá providenciar a cobrança dos valores que venham a ser devidos e pagos em reais no Brasil pelos serviços prestados à Petrobras, acordando que os recursos deverão ser depositados em conta corrente no Unibanco S/A ou outro banco;
- b) a FDB fará uso dos recursos depositados no inteiro cumprimento das obrigações ajustadas com a Petrobras. A FDB administrará os recursos da FDM mantendo em sua contabilidade uma conta de compensação para efeitos gerenciais, visando melhor controle e transparência no gerenciamento financeiro, relativamente ao pagamento de contas de responsabilidade da FDM;

- c) a FDM procederá às remessas de recursos para a FDB, sempre de acordo com os regulamentos do Banco Central do Brasil, informando a natureza das remessas "Reembolso de Despesas – Serviços Administrativos" sob o código 45388-85-0-93-90, para os efeitos de fechamento do respectivo contrato de câmbio no banco brasileiro. Cada remessa será efetuada com base em planilhas demonstrativas das contas documentadas, critérios e valor total a ser reembolsado pela FDM à FDB.
- d) as despesas relacionadas com as operações do FPSO SEILLEAN, terão como contrapartidas as receitas geradas pelo contrato de arrendamento firmado com a Petrobras.
- e) a prestação dos serviços da FDB será devida pela FDM a remuneração de R\$ 1,00 (hum real), considerando que a remuneração global dos serviços a serem prestados pela FDB à Petrobras já inclui todas e qualquer parcelas relativas à execução do Contrato de Serviços de operação do navio.

#### **5 -DILIGÊNCIAS REALIZADAS :**

Em virtude da fiscalizada ter apresentado notas fiscais de serviços emitidas em 2008 e informado que os recursos destinados aos pagamentos dessas notas fiscais foram disponibilizados somente em 2010, abriu-se (sic) diligências junto aos seus clientes para confirmar se tais serviços foram realmente pagos em 2008.

Para tanto, as empresas prestadoras de serviços foram intimadas a apresentarem (sic) os documentos a seguir:

- 1) cópias das notas fiscais de serviços emitidas em 2008 em nome da fiscalizada e documentos que comprovem o efetivo pagamento dos valores nelas consignados.
- 2) contratos firmados com as empresas Frontier Drilling do Brasil Ltda-CNPJ 04.698.482/0001-56 e Frontier Seillean A S - CNPJ 09.306.617/0001-04. Em caso afirmativo apresentar a correspondente documentação comprobatória idônea.

#### **Obtivemos como resultado as seguintes informações:**

A Shimmer Inspection Repair and Maintenance of Equipments Ltda CNPJ 02.654.659/0001-97 atendendo à intimação apresentou cópia dos seguintes documentos:

- a) cópia da nota fiscal nº 0038, em nome da Frontier Drilling do Brasil Ltda, emitida em **09/12/2008**, no valor bruto de R\$ 163.220,00; discriminando o serviço de manutenção nos equipamentos a bordo da FPSO SELLEAN;
- b) comprovante de pagamento da nota fiscal acima mencionada emitido pelo Banco Real em **13/11/2008**, no valor **liquido** de R\$ 152.610,70;
- c) ordem de compra em nome da Frontier Drilling do Brasil Ltda emitida em **07/04/2008**.

A TRAMP OIL (Brasil) - CNPJ 02.824.322/0001-80 apresentou cópia dos seguintes documentos:

- a) cópia da nota fiscal 000507 emitida em **31/10/2008** no valor de R\$ **1.628.841,85**, em nome da Frontier Drilling do Brasil Ltda.
- b) comprovante de pagamento da nota fiscal acima mencionada no valor de R\$ 1.859.960,67, emitido pelo Banco HSBC em **01/12/2008**.
- c) não possui contrato de serviços firmado com a Frontier Drilling do Brasil Ltda. Informou que a relação entre as empresas era apenas vendas esporádicas.

A Naproservice Offshore Estaleiros do Brasil Ltda - CNPJ 32.079.220/0001-49 atendendo à intimação apresentou os seguintes documentos:

- a) cópias das notas fiscal nºs 2253, 2254 vencimentos em 06/12/2008, nos valores respectivamente de R\$ 1.209.784,30 e R\$ 1.151.582,71 em nome da Frontier Drilling do Brasil Ltda.
- b) comprovantes de pagamentos das notas fiscais acima mencionadas pelo Banco do Brasil S/A em **05/12/2008** nos valores respectivamente de R\$ 1.209.784,31 e R\$ 1.151.582,71.
- c) contrato de serviços firmado com Frontier Drilling do Brasil em **21/05/2008**.

Como podemos observar, as notas fiscais e os comprovantes de pagamentos obtidos juntos aos clientes da fiscalizada comprovam que as despesas foram liquidadas no período de sua ocorrência.

A fiscalizada atendendo à intimação a que foi submetida, informou à Fiscalização que por se tratar de simples desembolso de caixa por conta e ordem da Frontier Seillean A S, as referidas operações foram registradas em contas de Ativo e Passivo no período a que o gasto se referia, sem impactar o resultado do exercício da Frontier no respectivo ano-calendário.

É oportuno lembrar que as subvenções para custeio integrantes do **lucro operacional**, devem observância aos preceitos da legislação comercial da Lei nº 6.404/76 e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, ou seja, a sua escrituração deve observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o **regime de competência** determinado pelo Decreto nº 3000/99.

## **6 -CONCLUSÃO:**

Reunidos os fatos, concluímos tratar-se de uma ação triangular fraudulenta que consiste na remessa de valores para a empresa Frontier Seillean A S com sede na Noruega e posteriormente retornam à fiscalizada para pagamento de empresas prestadoras de serviços no Brasil, sem entretanto, oferecê-los à tributação do imposto de renda e demais contribuições federais. Os valores enviados à fiscalizada são contabilizados a créditos de **pessoas ligadas** e ficam na condição de não serem exigidos, ao contrário de capital de terceiros, que são sempre exigível e cobrados.

Para análise prática, o saldo de crédito acumulado pertencente a pessoa ligada informado na DIPJ, totalizou em 2010, **R\$ 202.458.120,21**.

Diante dos fatos acima relatados, não resta dúvida de que estamos diante de um planejamento tributário abusivo, **criado para lesar o Fisco**.

## 7 -DOS VALORES RECEBIDOS DO EXTERIOR

Após procedermos à conciliação dos recursos recebidos na conta bancária nº 4.001807 (Banco Real S/A ) com os lançamentos efetuados no livro razão (conta analítica nº 1110200100006) e documentos apresentados pela fiscalizada, verificamos que o montante de R\$ 21.124.700,00 refere-se a **custeio de operações** e R\$ 1.497.000,00 a título de **empréstimo direto** conforme demonstrados a seguir.

### I – Custeio das Operações

Mês/ano	Natureza Operação	Valores
Janeiro/2010	45388-85-0-95-90	2.274.320,00
Fevereiro/2010	45388-85-0-95-90	1.762.300,00
Março/2010	45388-85-0-95-90	3.736.610,00
Abril/2010	45388-85-0-95-90	2.521.220,00
Mai/2010	45388-85-0-95-90	2.522.810,00
Junho/2010	45388-85-0-95-90	2.510.000,00
Julho/2010	45388-85-0-95-90	2.534.440,00
Agosto/2010	45388-85-0-95-90	2.595.000,00
Setembro/2010		0,00
Novembro/2010	45388-85-0-95-90	668.000,00
Total		21.124.700,00

### II – Empréstimo Direto

Mês/ano	Histórico	Natureza Operação	Valores
Outubro/2010	Oper. Rec. Câmbio	700165009590	999.000,00
Dezembro/2010	Oper. Rec. Câmbio	700165009590	498.000,00
Total			1.497.000,00

Em cumprimento ao que determina o artigo 392 do Decreto nº 3000, de 26/03/99, o ingresso de recursos no montante de **R\$ 21.124.700,00** foi considerado **omitido** na DIPJ, ano calendário de 2010, que aliás, se mostrou superior ao conjunto de custos e despesas incorridos, conforme será demonstrado mais adiante.

Obedecendo ao regime de tributação adotado no ano calendário de 2010, lucro real anual, recompomos as bases de cálculo do IRPJ e CSLL naqueles

meses em que se verificou a omissão de receita no montante de R\$. **21.124.700,00.**

Sobre os valores devidos do **IRPJ** e **CSLL** foi aplicada a multa isolada de (50%) sobre o montante das parcelas não recolhidas nos termos do art.14 inciso II da Lei nº 11.488 que transcrevemos abaixo:

**A Lei nº 11.488 de 15/06./2007 em seu artigo 14, inciso II, assim dispõe:**

**Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:**

**“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 pagamento mensal.**

A seguir, demonstraremos os valores da multa isolada de 50% do IRPJ e da CSLL devidos não recolhidos nas datas de vencimentos , apurados com base em balanços mensais de suspensão ou redução.

[...]

A receita omitida no montante de R\$ **21.124.700,00** foi adicionada ao a base de cálculo do lucro real informado na DIPJ, ano calendário de 2010, para recompor o novo cálculo do IRPJ devido conforme demonstrado a seguir:

**Recomposição do Demonstrativo do Resultado do Exercício encerrado em 31/12/2010**

(+) PREJUÍZO FISCAL INFORMADO NA DIPJ	-14.804.021,30
(+) RECEITA OMITIDA , CONFORME EXTRATO BANCÁRIO	21.124.700,00
(=) LUCRO REAL ANTES COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS	6.320.678,70
(-)COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS ANTERIORES - 30%	-1.896.203,61
(=) LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO	4.424.475,09
(+) IRPJ DEVIDO ALÍQUOTA DE 15%	663.671,26
(+) ADICIONAL (4.424.475,07 - 240.000,00 x10%)	418.447,50
(=) IRPJ A PAGAR	1.082.118,76

Foi (sic) aplicada à CSLL as mesmas normas de apuração do IRPJ (art. 57 da Lei nº 8.981/95).

(=) PREJUÍZO LÍQUIDO ANTES DA CSLL (DIPJ)	-14.804.021,30
(+) RECEITAS OMITIDAS (EXTRATO BANCÁRIO)	21.124.700,00
(=) BASE DE CÁLCULO ANTES DA COMPENSAÇÃO	6.630.678,70
(-) BASE DE CÁLCULO NEG. COMPENSADA NA AUTUAÇÃO	-1.896.203,61
(=) BASE DE CÁLCULO DA CSLL	4.424.475,09
(+) CSLL À ALÍQUOTA DE 9%	398.202,76

### Apuração do Pis/Cofins incidência não-cumulativa

A fiscalizada apresentou DIPJ, ano-calendário de 2010, sob o regime de tributação do lucro real anual, ficando sujeita à apuração do PIS e da COFINS pela sistemática da não-cumulatividade nos termos das Leis nºs 10.637 de 2002 e 10.833, de 2003.

De acordo com a legislação tributária as subvenções para custeio, bem como as recuperações de custos, **quando aportadas em espécie**, integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, por significar ingresso de recursos para entidade beneficiária, consoante o disposto nos artigos 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, tendo como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou classificação contábil.

Assim dispõem os arts 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003:

Art. 1º da Lei nº 10 637/2002:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Produção de efeito (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência))

§ 2º- A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

Art. 1º da Lei nº 10.833/2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência))

§ 1º- Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

A seguir transcrevemos trechos da Ementa da Solução de Consulta nº 225 de agosto de 2007, DOU 26/10/2007.

[...]

### DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS

Como explicitado acima a base de cálculo da Contribuição para o Pis e da Cofins, no regime não-cumulativo, está definida nas leis que as criaram como a **receita bruta** de venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica independente de sua denominação, ou classificação fiscal.

Os Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais -DACON do Pis e da Cofins foram transmitidos à RFB sem informações de valores, ou seja, zerados. Por essa razão os **débitos** dessas contribuições foram determinados mediante à aplicação dos percentuais de 1,65% e 7,60%, respectivamente sobre os valores das receitas omitidas mês a mês.

### DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS

Mos /Ano	Receita Omitida	PIS 1,65%	Cofins 7,60%
janeiro/2010	2.274.320,00	37.526,28	172.848,32
fevereiro/2010	1.762.300,00	29.077,95	133.934,80
março/2010	3.736.610,00	61.654,07	283.982,36
Abril/2010	2.521.220,00	41.600,13	191.612,72
maio/2010	2.522.810,00	41.626,37	191.733,56
junho/2010	2.510.000,00	41.415,00	190.760,00
julho/2010	2.534.440,00	41.818,26	192.617,44
agosto/2010	2.595.000,00	42.817,50	197.220,00
setembro/2010		0,00	0,00
novembro/2010	668.000,00	11.022,00	50.768,00
<b>Total</b>		<b>348.557,56</b>	<b>1.605.477,20</b>

### 8 - DA MULTA QUALIFICADA:

A multa de ofício qualificada aplicada no percentual de 150% teve por fundamento legal o art. 44, § 1º da Lei 9.430, de 27/12/1996, que assim estabelece:

[...]

Os artigos [71, 72 e 73] da Lei nº 4.502/64 têm a seguinte redação:

[...]

A moldura legal dos dispositivos transcritos acima ajusta-se à conduta da fiscalizada, como a seguir se justifica:

Deixou de considerar na base de cálculo do lucro real e demais contribuições federais, ano calendário de 2010, os valores recebidos da empresa estrangeira FRONTIER SEILLEAN AS no montante de R\$ **21.124.700,00**. Referido recurso representa, na realidade, ingresso de receita da atividade. O não oferecimento dessa receita à tributação do imposto de renda e demais

contribuições federais não pode ser entendido como um erro simplesmente, pois a fiscalizada tinha consciência do ilícito fiscal e, também, do imenso prejuízo causado aos cofres públicos ao promover a evasão fiscal do vultoso valor envolvido. A ação contumaz da fiscalizada, que reiteradamente apropriou em seu resultado operacional somente as despesas operacionais, deixando de somar as respectivas receitas, apresenta fortes evidências do intuito doloso (sic) de sonegação fiscal, visto que, diferentemente do erro, que eventualmente pode ser justificado pela habitualidade, a contumácia e habitualidade do ato ilícito estão presentes no decorrer de todo o exercício social do contribuinte, demonstrando que se trata de planejamento tributário abusivo e ilegal.

A omissão de receita descrita acima justifica à aplicação da multa qualificada de que trata o § 1º do art. 44, da Lei nº 9.430/96, que impõe sua cobrança no percentual de 150% e o alcance dos fatos pela Lei nº 8.137/90.”

Impugnação às fls. 1.255/1.303.

Decisão de primeira instância às fls. 1.386/1.430, assim ementado:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/01/2010, 28/02/2010, 31/03/2010, 30/04/2010, 31/05/2010, 30/06/2010, 31/07/2010, 31/08/2010, 30/11/2010

Ementa: SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. FORMA DE CONTABILIZAÇÃO. RESULTADO OPERACIONAL.

São computadas na determinação do resultado as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais, bem como, as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou revisões, quando dedutíveis (Artigo 44, incisos III e IV, da Lei nº 4.506, de 1964).

REGIME DE ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO.

Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, pela pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal, após o término do ano calendário, é cabível a aplicação da multa isolada de 50% sobre os valores devidos e não recolhidos, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal no ano calendário correspondente, por expressa determinação normativa.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE PARCELAS MENSAIS DE ESTIMATIVAS. INEXISTÊNCIA DE *BIS IN IDEM* COM A MULTA DE OFÍCIO.

Após o encerramento do período de apuração, é devida multa isolada pelo não recolhimento de parcelas mensais de estimativas no curso do referido período. A aplicação conjunta de multa de ofício no mesmo lançamento tributário, referente a tributo e contribuição devidos ao final do período, não tem o condão de excluir a multa isolada sobre as parcelas mensais de estimativas não recolhidas, haja vista tratem-se de infrações distintas, possuidoras de tipificação legal específicas a cada uma delas.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA

Ao apresentar Declarações de Rendimentos “zeradas”, o contribuinte tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Esta prática sistemática, adotada durante anos consecutivos, caracteriza a conduta dolosa. Tal situação fática se subsume perfeitamente aos tipos previstos nos arts. 71, inciso I, e 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010

Ementa: NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. A nulidade por preterição do direito de defesa somente pode ser declarada quando o cerceamento está relacionado aos despachos e às decisões, ou seja, somente pode ocorrer em uma fase posterior à lavratura do auto de infração.

DECADÊNCIA. PRELIMINAR AFASTADA. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE OPERAÇÃO POR CONTA E ORDEM DA EMPRESA ESTRANGEIRA.

Afastado o argumento de que as operações efetuadas pela interessada eram efetivadas por conta e ordem da empresa estrangeira e, em consequência, declarada a improcedência da alegação de que os valores recebidos via contratos de câmbio fechados em 2010, tinham por fim o reembolso de despesas incorridas no ano calendário de 2008, é de se afastar a preliminar de decadência.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ano-calendário: 2010

Ementa: EXIGÊNCIA DE COFINS NÃO CUMULATIVO. SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO.

As subvenções para custeio, recuperações de custos ou de investimentos, quando aportadas em espécie, integram a base de cálculo da COFINS pela sistemática da não-cumulatividade, por significar ingresso de recursos para a entidade beneficiária (Sol.Consulta nº 225/2007).

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Exercício: 2010

Ementa: As subvenções para custeio, recuperações de custos ou de investimentos, quando aportadas em espécie, integram a base de cálculo do PIS/PASEP pela sistemática da não-cumulatividade. por significar ingresso de recursos para entidade beneficiária. (Sol.Consulta nº 225/2007)”

Ciência da decisão de primeira instância no dia 03/11/2014, à fl. 1.440.

Recurso a este Colegiado interposto no dia 02/12/2014, às fls. 1.443/1.475.  
Nesta oportunidade aduz o seguinte:

A) As operações da Recorrente:

- 1) à época dos fatos geradores, a Recorrente era pessoa jurídica que tinha como objeto social a prestação de serviços administrativos relacionados direta ou indiretamente à perfuração de poços de petróleo e/ou gás natural, sendo a empresa estrangeira Frontier Seillean A S sua sócia majoritária.
- 2) A empresa Frontier Seillean A S celebrou contratos de afretamento da embarcação "FPSO Seillean" com a empresa brasileira Petróleo Brasileiro S.A. - "Petrobras". A Recorrente, por sua vez, celebrou contrato de prestação de serviços com a Petrobras, - vinculado ao de afretamento<sup>1</sup>, bem como Contrato de Gerenciamento de Recursos - "Contrato" (doc. 05 da impugnação) com a Frontier Seillean A S, permitindo aos fornecedores da própria Frontier Seillean A S no Brasil que emitissem notas fiscais e faturas por intermédio da Recorrente.
- 3) Ou seja, por disposição contratual, a Recorrente efetuava pagamentos em benefício da Frontier Seillean A S, sendo que esses valores eram posteriormente reembolsados. Em outras palavras, a Recorrente adiantava pagamentos devidos pela Frontier Seillean A S, estrangeira, atuando como mera pagadora, pelo que jamais teve relação de prestação de serviços com esses fornecedores ou com a própria empresa estrangeira.
- 4) Nesse sentido - e desde já, ressalte-se, ao contrário do entendimento esposado pelo acórdão recorrido - as notas fiscais e faturas foram sempre emitidas pelos fornecedores e prestadores de serviço contra a empresa Frontier Seillean A S. Assim, tratando-se de mero desembolso de caixa a ser futuramente restituído, a Recorrente registrava as operações em sua contabilidade em contas do ativo e do passivo, mas, por óbvio, sem impactar no resultado do exercício. Ou seja, não havia trânsito pelo resultado da Recorrente.
- 5) Mais precisamente e adentrando um pouco na forma de contabilização dos ingressos e das despesas, no momento da emissão das notas fiscais pelos fornecedores contra a Frontier Seillean A S, os valores a pagar eram registrados a débito no resultado do exercício e a crédito no passivo da Recorrente, única e exclusivamente em razão de controles gerenciais, sem que tais valores influenciassem, de forma alguma, o resultado do exercício da Recorrente.

- 6) Ou seja, considerando que tais valores não representavam custos e despesas da Recorrente, por se tratarem de mero adiantamento, todos os valores registrados em resultado do exercício a esse título foram, ao final de cada mês, reclassificados para ativo, mediante a realização de um crédito na conta "Reembolso de Despesas" (59101001000001) e um débito em conta do ativo (12101001000003), conforme, inclusive, esclarecido à Fiscalização (doc. 06 da impugnação).
- 7) De outro lado, quando um pagamento era realizado em favor da Frontier Seillean A S, a Recorrente registrava tal pagamento a débito na conta do passivo e a crédito na conta "Banco", haja vista terem ocorridos dispêndios de caixa em tal operação. No momento em que Frontier Seillean A S ressarcia a Recorrente os valores pagos em seu nome, a Recorrente realizava um crédito em contas do ativo (12101001000002 ou 12101001000003) e um débito a conta "Banco".

B) A impugnação apresentada pela Recorrente:

- 8) contra a autuação fiscal, a Recorrente apresentou impugnação administrativa, por meio da qual apresentou os seguintes fundamentos de defesa:
- i) preliminarmente - houve erro na capitulação legal da multa isolada imputada, eis que o dispositivo legal indicado encontra-se revogado, o que inviabiliza a compreensão da acusação, prejudicando o direito à ampla defesa, contraditório e devido processo legal;
  - ii) o crédito tributário exigido foi fulminado pela decadência, pois, muito embora os reembolsos que deram origem à cobrança tenham sido recebidos no ano-calendário de 2010, o período de competência dos mesmos é o ano-calendário de 2008;
  - iii) não houve qualquer simulação ao planejamento tributário abusivo, estando toda a operação da Recorrente amparada em documentação idônea e na efetiva realidade de sua natureza;
  - iv) os valores recebidos da empresa Frontier Seillean A S não se enquadram no conceito de subvenção para custeio, eis que apenas recompõem uma despesa incorrida, não havendo ingresso de receita;
  - v) não há omissão de receita, sendo tal afirmação baseada meramente em presunção e afirmação de "evidências" não comprovadas nos autos;

- vi) o erro crasso na apuração do *quantum* devido, na medida em que as Autoridades Fiscais consideraram como receita os reembolsos devidos, mas simplesmente não levaram em consideração os pagamentos realizados pela Recorrente em nome da Frontier Seillean A S como despesas;
- vii) da mesma forma, as D. Autoridades Fiscais não consideraram o que seriam créditos de PIS/Pasep e COFINS, caso os pagamentos realizados em nome da Frontier Seillean A S fossem, de fato, da própria Recorrente;
- viii) mesmo que se considerasse que a Recorrente prestaria serviços à Frontier Seillean A S, os valores recebidos daquela empresa estariam isentos do PIS/Pasep e da COFINS;
- ix) imprestabilidade da quantidade de funcionários da Recorrente como argumento para afirmar que ela estaria, necessariamente, auferindo lucro; e
- x) ilegalidade das multas isolada e agravada aplicadas, bem como impossibilidade de aplicação concomitante de ambas.

C) As razões para a reforma do acórdão recorrido:

C.1) preliminarmente:

- 9) erro na capitulação legal da multa aplicada – a autoridade fiscal, quando da lavratura do auto de infração, aplicou multa isolada nos termos do artigo 14, inciso II, da Lei nº 11.488/2007. Ocorre que, como é possível perceber pela simples leitura do dispositivo legal, não é possível identificar a referida multa em razão da inexistência de inciso II no texto do artigo 14 da Lei nº 11.488/2007. Também o artigo da Lei nº 9.430/96 que ele modifica tem o seu inciso II revogado.
- 10) Evidente que tal fato prejudica o direito de ampla defesa da Recorrente, que sequer foi capaz de identificar qual seria a conduta que implica a aplicação dessa multa.
- 11) Decadência – a acusação recai sobre valores recebidos pela Recorrente no ano-calendário de 2010, em sua conta corrente, em razão da liquidação de contratos de câmbio com a Frontier Seillean.

- 12) Todavia, ao se reclassificar o reembolso de despesas como se fossem receitas, as autoridades fiscais consideraram o ano-calendário em que os valores foram recebidos (ano-calendário de 2010) e não o período de competência a que tais valores se referiam (ano-calendário de 2008). Isso porque os gastos incorridos pela Recorrente que deram origem ao lançamento de crédito perante a Frontier Seillean A S em seu ativo ("contas a receber") se referem a eventos ocorridos no ano-calendário de 2008, como se constata da análise da documentação acostada aos autos, notadamente as notas fiscais e as faturas emitidas pelos fornecedores/prestadores em nome da Recorrente, por conta e ordem da Frontier Seillean A S (doc. 08 da impugnação).
- 13) Tendo em conta que as receitas se referem ao ano-calendário de 2008, a decadência fulminou o direito de constituir o crédito tributário, uma vez que a ciência do lançamento se deu somente em 05/05/2014, seja nos termos do artigo 150, § 4º, seja nos termos do artigo 173, inciso I, ambos do CTN.
- 14) Além disso, equivocou-se o acórdão recorrido ao afirmar que a Recorrente não teria feito prova de que os contratos de câmbio guardam relação com as despesas mencionadas e que as planilhas anexas seriam documentos unilaterais emitidos pela própria Recorrente. A verdade é que a Recorrente escriturou tais valores da forma como manda a Lei, de modo que, se assim não tivesse sido, caberia às autoridades fiscais a produção da prova do descumprimento das normas (e essa não é uma acusação do auto de infração).
- 15) Aliás, os julgadores deveriam ter levado em conta o fato segundo o qual as autoridades fiscais efetuaram intimação à Petrobras, chamando-a para prestar esclarecimentos sobre contratos firmados com Frontier Seillean A S e com a Recorrente,

obtendo-se a resposta de que não havia contratos vigentes no ano-calendário de 2011. Mais do que isso! Em diligências realizadas nos autos, também os fornecedores confirmaram que as notas fiscais foram emitidas e pagas no decorrer do ano-calendário de 2008.

C.2) No mérito:

- 16) Da incorreta classificação dos reembolsos recebidos como subvenção para custeio – as autoridades fiscais qualificaram os valores remetidos pela Frontier Seillean A S como subvenção para custeio, desconsiderando toda a documentação apresentada pela Recorrente, que comprova que tais valores serviam apenas para recomposição patrimonial de gastos incorridos em nome da Frontier Seillean A S.
- 17) A própria Fiscalização verificou que tais documentos continham a informação de que os créditos realizados na conta corrente da Recorrente tratavam-se de fechamentos cambiais em razão de reembolso de despesas administrativas, relativas a - repita-se - gastos em favor da Frontier Seillean A S, referentes a operações desta pessoa jurídica estrangeira no Brasil relacionadas a contrato com a Petrobras.
- 18) A referida documentação, devidamente exibida à Fiscalização, ainda apresentava listagem de notas fiscais e faturas emitidas pelos fornecedores/prestadores de serviços e comprovantes de pagamentos (doc. 08 da impugnação). Dessas notas e faturas, vê-se que a maioria foi emitida em nome da própria Frontier Seillean A S, enquanto algumas outras o foram em nome da Recorrente, por conta e ordem da Frontier Seillean A S.
- 19) No ponto, cabe, inclusive, afastar o falacioso argumento do acórdão recorrido no sentido de que *"as despesas relacionadas, supostamente pagas por conta e ordem de empresa estrangeira, foram*

*todas faturadas em nome da própria impugnante".* Essa é uma inferência que é repelida pela mera análise da documentação acostada aos autos.

- 20) A documentação acostada comprova, portanto, que os recursos depositados na conta corrente da Recorrente em 2010 não foram utilizados para fins de pagamento das notas fiscais e faturas emitidas pelos fornecedores e prestadores de serviços em 2008, pois esses pagamentos já haviam sido efetuados. Os depósitos foram apenas para ressarcir a Recorrente dos dispêndios por ela realizados em nome da Frontier Seillean A S. Trata-se, portanto, de mera recomposição patrimonial.
- 21) Equivocado, por conseguinte, o entendimento das autoridades fiscais corroborado pelo acórdão recorrido, ao manifestar que tais valores seriam subvenções para custeio ou operação, devendo-se, conseqüentemente, integrar o seu resultado operacional. Baseou-se a Fiscalização na Solução de Consulta n.º 225/2007, a qual estabelece que créditos presumidos de ICMS devem ser considerados subvenção para custeio e integrar a base de cálculo dos tributos federais.
- 22) Com todo respeito, tal hipótese em nada se assemelha ao caso concreto, motivo por que a citada solução de consulta jamais poderia respaldar a cobrança aqui discutida.
- 23) De acordo com o Parecer Normativo CST n.º 112/1978 (citado pela autoridade Fiscal à folha 6 do Termo de Verificação Fiscal), as subvenções para custeio são caracterizadas como *"transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas"*, insuficientemente cobertas pelas receitas de suas operações. O referido Parecer esclarece que, para a caracterização da subvenção, faz-se mister que a entrega do recurso seja incondicional, o que, a toda

evidência, não é o caso dos autos, já que a Recorrente registrou sempre em sua escrita as obrigações "intercompany" assumidas com a Frontier Seillean A S. Ainda de acordo com o Parecer CST nº 112/1978, as subvenções para custeio são definidas como transferências de recursos para uma pessoa jurídica, na forma de auxílio; por via de consequência, são contabilmente classificadas como receita extraordinária. Por outro lado, os reembolsos permitem apenas a mera recomposição do *status quo ante*, em razão de gastos incorridos pela pessoa jurídica em nome de terceiros. Em outras palavras, é o ressarcimento daquilo que houvera sido adiantado pela empresa em favor de terceiros.

- 24) Está claro, ao contrário do que consta do acórdão recorrido, que os valores recebidos da Frontier Seillean A S não podem ser incluídos no conceito de subvenção para custeio, porquanto não foram concedidos de forma incondicional para fins de auxiliar a recorrente no pagamento de despesas por ela incorridas. Referem-se, como se comprova pela análise da documentação acostada aos autos, às despesas da própria Frontier Seillean A S, cujos pagamentos foram efetuados pela Recorrente por uma questão de operacionalização da atividade, considerando as dificuldades do ponto de vista prático para a Frontier Seillean A S contratar e pagar essas notas fiscais e faturas do exterior.
- 25) Da inoportunidade de omissão de receitas – ao categorizar os reembolsos como subvenção para custeio, as autoridades fiscais concluíram que o montante de R\$ 21.124.700,00 teria sido omitido na DIPJ do ano-calendário de 2010 e nos DACONs de PIS/Pasep e COFINS.
- 26) Acontece que a omissão de receita é revelada por meio de indícios apontados pela norma jurídica (arts. 281 a 288 do RIR/99), na criação das presunções legais. A caracterização de omissão de

receita decorre, pois, de atividade estritamente vinculada e só pode ser admitida nas seguintes hipóteses, conforme prevê a legislação de regência (art. 281 do RIR/99): (i) a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;; (ii) a falta de escrituração de pagamentos efetuados; (iii) a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

- 27) O crédito tributário em pauta não está assentado sobre a existência de receitas omitidas pela Recorrente e, sim, sobre a requalificação jurídica dos ingressos percebidos a título de reembolso, escorando-se, para tanto, em premissas explanadas no Termo de Verificação Fiscal.
- 28) Em consequência desse engano, o Fisco impôs à Recorrente a prova em contrário de uma presunção que não está na lei, ao passo que, na desconsideração de negócios jurídicos, é incumbência do Fisco a prova do fato gerador dissimulado. Nesses termos, deve-se ter presente que não caracteriza omissão de receita a falta de inclusão, na DIPJ e nas DACONs, de montante recebido pelo contribuinte a título de reembolso de despesas.
- 29) Sendo assim, uma vez que a autoridade fiscal não foi capaz de trazer aos autos a prova contundente e eficaz de conduta da Recorrente que pudesse ensejar a evasão de divisas, não pode prosperar a acusação.
- 30) A ausência de simulação e de planejamento tributário evasivo – as autoridades fiscais e o julgador de primeira instância confundem o fenômeno da omissão de receitas, o qual se insere no campo das infrações fiscais e ficções jurídicas, com o fenômeno da desconsideração do negócio jurídico e sua posterior requalificação pelo Fisco, o qual, distintamente daquele, insere-se no campo dos procedimentos fiscais antielisivos.

- 31) As omissões de receitas, ilícitos fiscais, caracterizam-se pela ocultação, nos registros contábeis do contribuinte, de alguns fatos, seja o recebimento (omissão de receitas) ou pagamento de importâncias (passivos fictícios), que findam por reduzir a base de cálculo dos tributos federais. Já nas descon siderações jurídicas, inexist e ocultação de fatos ou atos na escrita contábil do contribuinte, mas atribuição, pela Fiscalização, de significado e efeitos jurídicos distintos daqueles interpretados e atribuídos pelo contribuinte quando da elaboração do negócio jurídico ou quando de seu registro na escrita contábil.
- 32) Feita tal distinção, não há como prosperar a alegação de que a Recorrente não teria oferecido à tributação, pelo IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e COFINS, a totalidade de seu faturamento, por supostamente simular vultosos prejuízos fiscais e base negativa de CSLL, contra resultados positivos auferidos pela Frontier Seillean A S com sede no exterior.
- 33) Os valores ora cobrados pelo Fisco federal resultaram da coleta de informações extraídas da clara e idônea documentação fiscal e contábil da Recorrente, que classificou - diga-se, corretamente - as importâncias recebidas da Frontier Seillean A S como reembolso de despesas. Não sendo receitas, não ofereceu tais valores à tributação, embora constando claramente de sua escrita. Simples assim.
- 34) Não há que se falar em "*propósito da fiscalizada de não recolher imposto de renda, visto que não considera como receita da atividade os recursos recebidos da empresa estrangeira Frontier Seillean AS*", porque (i) os recursos são, de fato, reembolsos, e não receita, e (ii) a legislação do imposto de renda não prevê a tributação destes recursos por não haver ingresso de receita, mas tão somente recomposição do *status quo ante* .

- 35) Vale lembrar que a figura da simulação está prevista no artigo 167 do Código Civil como hipótese de "invalidade do negócio jurídico". Nos termos do referido dispositivo, são nulos os negócios realizados de forma simulada. Como se pode observar, para caracterizar o ato simulado, é necessário que esteja presente algum dos tipos de vício especificamente enumerados no artigo 167, §1º, do Código Civil. No caso em análise, nenhum desses vícios está presente. A operação foi devidamente registrada, teve seus efeitos contábeis reconhecidos e teve ainda suporte em documentação hábil e idônea.
- 36) Também não merece prosperar o argumento de que a Recorrente e a Frontier Seillean A S praticaram planejamento tributário abusivo, com o propósito de evasão fiscal. Como é cediço, o contribuinte é livre para se auto-organizar da maneira que bem lhe aprouver, desde que baseado na lei, pois o Fisco só pode desqualificar os atos e os ócios jurídicos praticados quando provar que houve ilegalidade na conduta.
- 37) O pagamento em benefício de terceiro, fundado em contrato, e seu posterior reembolso não têm o condão de caracterizar tal operação como ilegal. Como já demonstrado, identifica-se claramente o propósito negocial existente no presente caso, qual seja: facilitar a operacionalização do afretamento de embarcações por parte da Frontier Seillean A S à Petrobras no Brasil.
- 38) Não há que se conceber que a Frontier Seillean A S seja capaz de contratar e efetuar pagamentos, do exterior, a diversos prestadores de serviço por ela contratados, no Brasil, a fim de operacionalizar o afretamento a Petrobras.
- 39) Também não se pode conceber que, por dificuldades técnicas na operacionalização dos pagamentos e recebimento das notas fiscais e faturas por parte dos fornecedores e prestadores de

serviços, a Frontier Seillean A S estivesse obrigada a contratar apenas pessoas jurídicas residentes e domiciliadas no exterior, o que, a toda evidência, além de encarecer a operação de afretamento (o que certamente seria repassado à Petrobras) ainda seria desvantajoso se olharmos do ponto de vista da economia brasileira como um todo. Afinal, todos os prestadores e fornecedores contratados pela Recorrente por conta e ordem da Frontier Seillean A S auferiram receitas e, estes sim, estavam obrigados ao pagamento dos respectivos tributos no Brasil.

- 40) Percebe-se, portanto, a existência de um motivo extratributário capaz de justificar e legitimar a operação ora analisada e, conseqüentemente, afastar a alegação de ilegalidade levantada pela Autoridade Fiscal.
- 41) Ademais, as autoridades fiscais não fazem prova dos argumentos utilizados, haja vista não existir qualquer evidência de lucro auferido pela Recorrente no ano-calendário objeto da fiscalização, ou qualquer prestação de serviços por parte da Recorrente.
- 42) Também não merece guarida o argumento trazido no Acórdão ora combatido de que a simulação estaria caracterizada à medida que a Recorrente não teria reconhecido como receita as "subvenções" recebidas da Frontier Seillean A S, o que levou à apuração de prejuízos fiscais consecutivos. Com base nesse entendimento pueril, todo e qualquer crédito tributário seria decorrente de simulação, o que, sem dúvida, não pode ser convalidado por este Egrégio CARF.
- 43) A desconsideração parcial irregular do conjunto dos fatos envolvidos na autuação fiscal - IRPJ e CSLL – se a Fiscalização quisesse mesmo considerar que esses valores eram receitas da Recorrente, deveria, por outro lado, considerar, na apuração do *quantum* devido, as despesas

incorridas pela Recorrente em nome da Frontier Seillean A S, as quais sempre foram estornadas, já que a Recorrente entendia não serem apropriáveis (por serem de terceiros).

- 44) Esses estornos nas contas de despesa da empresa jamais foram analisados ou mencionados pela Fiscalização federal, não obstante toda a documentação ter sido fornecida e esclarecida durante o procedimento fiscalizatório. Os referidos estornos demonstram, a toda evidência, que tais pagamentos nunca foram deduzidos pela Recorrente, não afetando, pois, o resultado da pessoa jurídica.
- 45) Entretanto, o acórdão chega a afirmar que esse ponto seria irrelevante, pois tributar receita seria obrigação e apropriar-se de despesa, faculdade.
- 46) A bem da verdade, a autoridade fiscal, caso pretendesse proceder ao ato de descon sideração e posterior requalificação jurídica da operação intercompany em exame, deveria tê-lo feito integralmente, não apenas reconhecendo como receitas os ingressos, mas igualmente reconhecendo como despesas os desembolsos prestados pela Recorrente em favor de terceiro, para fins de IRPJ e CSLL, por ela nunca apropriados com a natureza de custos ou despesas de sua atividade.
- 47) Cumpre, portanto, ao Colegiado declarar nulo o lançamento tributário que, laborando em desconsiderar atos ou negócios jurídicos do contribuinte, o faz parcialmente, de modo a alcançar apenas aspectos que incrementam a tributação e sua arrecadação, deixando de lado contrapartidas e outros elementos inerentes ao conjunto fático da essência do imposto lançado, que afetariam a base tributável da nova realidade resultante do ato de descon sideração.
- 48) Da descon sideração parcial irregular do conjunto dos fatos envolvidos na autuação fiscal - PIS/Pasep

e Cofins - as autoridades fiscais não consideraram os créditos de PIS/Pasep e Cofins a que a Recorrente faria jus, decorrente das supostas despesas próprias que teria incorrido. Ora, caso se tratassem efetivamente de despesas e receitas da própria Recorrente, os créditos vinculados deveriam ser utilizados no cálculo de PIS/Pasep e de Cofins devidos pela ora Recorrente. Ou seja, no mesmo auto de infração, a autoridade fiscal adota duas posições completamente contraditórias com o único objetivo de elevar o já absurdo valor devido a título PIS/Pasep e Cofins objeto da presente Autuação. O acórdão recorrido simplesmente ignorou esse fundamento, limitando-se a afirmar que os créditos de PIS/Pasep e de Cofins teriam limitações legais.

- 49) Na eventualidade de não se cancelar o presente auto de infração, os créditos de PIS/Pasep e Cofins devem necessariamente ser reconhecidos para fins de compensação com o PIS/Pasep e a Cofins apurados sobre as receitas relativas às "subvenções de custeio", evitando-se, dessa forma, o enriquecimento ilícito da União.
- 50) Da requalificação dos recursos como receita de prestação de serviço - Direito à Isenção do PIS/Pasep e da Cofins - a empresa Frontier Seillean A S possui contrato de afretamento com a Petrobras. Portanto, não há dúvida de que é a empresa estrangeira que deve ser remunerada por isso.
- 51) Ainda conforme amplamente exposto, a Recorrente apenas realizava despesas em nome da Frontier Seillean A S, posteriormente reembolsáveis. Logo, ainda que se afaste a natureza de reembolso dessas verbas, elas jamais poderiam ser consideradas como subvenção para custeio (como visto acima). Quando muito, deveriam significar receita pela prestação de serviços pela Recorrente à Frontier Seillean A S.

Ocorre que, nesta hipótese, tais receitas seriam indubitavelmente oriundas do exterior e, portanto, albergadas pelas isenção de PIS/Pasep e Cofins prevista, respectivamente, nos artigos 55, II, da Lei 10.637/2002 e 6, II, da Lei nº 10.833/2003 para as hipóteses de exportação de serviços.

- 52) A Recorrente não foi a única pessoa jurídica de seu ramo a ser autuada com o base no fundamento segundo o qual as receitas recebidas de suas coligadas não se caracterizariam como reembolso de despesas e, sim, subvenções para custeio e/ou receitas de prestação de serviços, com trânsito obrigatório em conta de resultado, em que pese gozarem da isenção do PIS/Pasep e de Cofins, em virtude da caracterização como exportação de serviços.
- 53) Da ilegalidade da aplicação de multa isolada - sobre os valores supostamente devidos mensalmente de IRPJ e CSLL, a autoridade fiscalizadora aplicou multa isolada de 50% (de janeiro a abril de 2014).
- 54) Ainda que se entenda que a multa isolada de 50% aplicada no caso sob exame, nos termos do artigo 14, inciso II da Lei nº 11.488/2007, tivesse fundamento, hipótese que se admite apenas pelo amor ao debate, a referida sanção não merece prosperar.
- 55) No caso presente, além da cobrança da multa isolada de 50%, a autoridade fiscal ainda recalculou, com base em sua premissa equivocada de que teria havido omissão de receita, o IRPJ e a CSLL supostamente devidos em dezembro de 2010 e, sobre tais valores, aplicou multa de ofício qualificada de 150%.
- 56) A concomitância das multas isolada e de ofício não é aceitável no Direito Brasileiro em razão do princípio da consunção, segundo o qual a conduta ilícita menos grave é absorvida por aquela com maior potencial lesivo.

- 57) Sendo assim, ao contrário do que entendeu o acórdão recorrido, o não recolhimento de estimativas mensais, por constituir medida preparatória para a redução do imposto a pagar no final do ano, deve ser absorvido pela multa aplicada sobre o imposto constituído, eis que a antecipação de fluxo de caixa garantida pelas antecipações possui natureza secundária ante a arrecadação final do imposto.
- 58) Dessa feita, ainda que houvesse omissão de receita no presente caso, o que somente se admite por hipótese, incabível a multa isolada de 50% exigida pela autoridade fiscalizadora. Se fosse confirmada a conduta ilícita da Recorrente, dela somente poderia ser exigida a multa de ofício. De plano, percebe-se que a cobrança de multa isolada no percentual de 50% sobre os valores supostamente devidos a título de IRPJ e CSLL é desarrazoada e desproporcional, pois, no caso em julgamento, não há que se falar em qualquer prejuízo ao Fisco pelo não recolhimento de tributos que incidem sobre a renda, afora o caráter marcadamente confiscatório que lhe é inerente, motivo pelos quais não deve prosperar.
- 59) Da ilegalidade da multa agravada - a Recorrente não incorreu em simulação, tampouco omitiu receitas. O que houve no caso concreto foi a alteração, pela Fiscalização, do significado - e consequentes efeitos jurídicos - de uma situação interpretada pela Recorrente.
- 60) Além disso, é imperioso destacar que as autoridades fiscais somente transcreveram os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, sem ao menos tentar enquadrar a suposta conduta da Recorrente no conceito de sonegação, fraude ou conluio. Ora, esses são conceitos jurídicos distintos e a Fiscalização deveria, por certo, saber do que está acusando.

- 61) Contudo, cabe enfatizar que o comportamento da Recorrente não pode ser enquadrado em quaisquer dessas condutas (sonegação, fraude ou conluio), uma vez que os valores objeto de questionamento pelo Fisco (i) foram devidamente registrados na escrita contábil, (ii) não foram objeto de prática ilícita e (iii) estão totalmente suportados por documentação idônea.
- 62) Assim, ainda que, por absurdo, se considere que a Recorrente equivocou-se ao tratar os valores como reembolso, há que se reconhecer que essa é uma interpretação possível da Lei e de suas restrições, a qual não veio acompanhada da prática de qualquer ato tendente a mascarar a realidade dos fatos. Em outras palavras, não foi configurada ação ou omissão com dolo ou má fé, pois em nenhum momento foi escondida qualquer informação ao Fisco, havendo perfeita consonância entre declarações da Recorrente e sua escrituração contábil. A leitura do artigo 112 do CTN torna evidente que a autoridade fiscal somente poderia ter aplicado à Recorrente multa agravada caso estivesse diante de situação flagrantemente ilegal, capaz de autorizar a interpretação menos favorável à Recorrente, o que não é o caso.
- 63) Por todo o exposto, requer a Recorrente que seja recebido e provido o presente recurso voluntário, para, com base na fundamentação acima exposta, decretar-se a reforma integral ou parcial da decisão de primeira instância administrativa, assim anulando ou cancelado o auto de Infração (IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins e multa isolada) discutido no presente processo administrativo.

É o relatório.

Processo nº 15586.720191/2014-77  
Resolução nº **1301-000.378**

**S1-C3T1**  
Fl. 1.580

---

CÓPIA

**VOTO**

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator

Na interposição deste recurso voluntário, foram observados os requisitos de recorribilidade. Dele conheço.

De início, as preliminares.

Erro na capitulação legal da multa aplicada – segundo a Recorrente, a autoridade fiscal, quando da lavratura do auto de infração, aplicou multa isolada nos termos do artigo 14, inciso II, da Lei nº 11.488/2007. Tal dispositivo, no entanto, não existe. E o artigo da Lei nº 9.430/96, que esse dispositivo modifica, tem o seu inciso II revogado.

No auto de infração de IRPJ e de CSLL, a multa isolada aplicada é aquela prevista no artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.487/2007, conforme se vê às fls. 1.202/1.203 e 1.212. Não há, pois, o defeito alegado. Certamente, a Recorrente faz referências ao engano do agente fiscal, ao descrever o fundamento jurídico da multa isolada no Termo de Verificação Fiscal, mais precisamente à fl. 1.192. Porém, importa considerar, isto sim, que o auto de infração, no caso em exame, é o instrumento mediante o qual realizou-se o lançamento do tributo e da multa isolada, ora questionados. Com efeito, a nulidade apontada não se sustenta, uma vez que o autuante não mostrou desleixo em relação às formalidades do auto de infração estipuladas no artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

Ademais, está nítido que a Recorrente bem compreendeu que a causa da exigência formulada no auto de infração é o não recolhimento de estimativas mensais decorrente da omissão, no cômputo do lucro operacional, das verbas recebidas, as quais, conforme o Fisco, foram destinadas ao custeio de operações. Tanto é assim que a Recorrente discute a concomitância entre essa multa e a multa de ofício, ao argumento de que a infração consistente na insubmissão à tributação por estimativas é absorvida pela infração consistente na omissão, no cômputo do lucro real, daquelas mesmas verbas. Portanto, essa preliminar deve ser afastada.

No passo seguinte, a questão alusiva à decadência – a acusação recai sobre valores recebidos pela Recorrente no ano-calendário de 2010, lançados em sua conta corrente, em razão da liquidação de contratos de câmbio com a Frontier Seillan.

No recurso, a Recorrente afirma que tais importâncias se referem ao ano-calendário de 2008, a redundar na constatação de que a atuação esbarraria na decadência, considerando que a ciência do lançamento se deu somente em 05/05/2014.

No mesmo tema, expressa que o acórdão recorrido se equivocou ao pronunciar que os autos carecem da prova de que os precitados contratos de câmbio guardam relação com as despesas incorridas em 2008, que seriam o objeto do alegado reembolso.

Assinala, ainda, que os julgadores deveriam ter levado em conta o fato segundo o qual as autoridades fiscais efetuaram intimação à Petrobras, chamando-a para prestar esclarecimentos sobre contratos firmados com Frontier Seillean A S e com a Recorrente, obtendo-se a resposta de que não havia contratos vigentes no ano-calendário de 2011.

Adiante, comenta que, em diligências realizadas nos autos, os fornecedores também confirmaram que as notas fiscais foram emitidas e pagas no decorrer do ano-calendário de 2008.

Para o deslinde da questão, desloca-se a atenção para a inconsistência entre os valores constantes da Declaração de Informações sobre a Movimentação Financeira - DIMOF - relativamente à movimentação financeira da Recorrente no ano calendário de 2010, na total de R\$ 23.944.179,26, e a receita bruta, informada sem valor (zero), na DIPJ, apresentada para o mesmo ano calendário de 2010.

De posse dos extratos bancários requisitados para o fim de averiguar a diferença supracitada, a teor do Termo de Intimação nº 5/2013, às fls. 142/145, a Fiscalização descortinou, ao longo do ano-calendário de 2010, a importância de R\$ 23.715.613,60, resultante da soma de créditos superiores a R\$ 50,00, efetuados na conta corrente de nº 4.001807, mantida na agência nº 0874 do Banco Real S/A, em nome da Recorrente.

Diante da evidência do montante suprarreferido, cabia ao Fisco intimar a Recorrente - e de fato a intimou - a informar e comprovar, com documentação idônea, a origem, crédito a crédito, de cada valor registrado nos extratos daquela conta corrente, para o período de 2010. Também foram exigidos da Recorrente, no mesmo ato, os devidos esclarecimentos concernentes ao motivo de cada um daqueles créditos.

Em atendimento à intimação precedente, a Recorrente reuniu vários contratos de câmbio de compra, às fls. 186/358, que evidenciam transferências financeiras provenientes de Frontier Seillean A S, localizada na Noruega. Cada um desses contratos de câmbio está acompanhado de uma correspondência enviada pela Recorrente ao Banco ABN ANRO REAL S/A, com as explicações sobre as razões das respectivas entradas de divisas. Nessas explicações, a Recorrente menciona que o câmbio contratado se refere a negócio jurídico entre a Petrobras e a Frontier Seillean A S, além de expor um rol de despesas datadas de 2008 com os correspondentes preços. A soma dos preços das despesas listadas é igual ao valor apurado na conversão em real da moeda estrangeira vendida pela Recorrente, em cada um daqueles contratos de câmbio.

Convém realçar, por oportuno, o fato de que o valor em real, em cada contrato de câmbio, equivale a um número "redondo" (múltiplos inteiros de mil) em dólar. Tal coincidência é patente em todos os contratos de câmbio. Por exemplo, na correspondência de fls. 194/195, a Recorrente listou três despesas cuja soma alcança o valor de R\$ 204.600,00. Essa quantia é o resultado da conversão de US\$ 120.000,00, remetidos para a Recorrente. Em

outro caso, na correspondência de fls. 241/244, o total das despesas descritas é de R\$ 2.042.400,00, que equivale a US\$ 1.200.000,00 enviados para o Brasil. Esse importante detalhe podia ser explorado pelo Fisco, afinal é bastante escassa a probabilidade de que esses números "redondos", em dólar, sejam encontrados em todos os casos em que a mesma pessoa reúna um rol de despesas para obter o reembolso de sua soma, no equivalente em moeda estrangeira.

Deixando-se de lado a constatação fortuita retratada no parágrafo anterior, e retornando ao tema em discussão, é de se dizer que a regra do regime de competência não atrai as receitas aqui tributadas ao período de incidência ao qual competem as despesas arroladas nas listagens que acompanham os já aduzidos contratos de câmbio. Isso porque, tomando-as como reembolso, em consonância com a estratégia de defesa, é certo que o direito a esse recebimento, à luz da cláusula do Contrato de Gerenciamento de Recursos para Operação do Navio FPSO Seillean na qual se prevê a recuperação de despesas, à fl. 507, item 3.3, só nasce depois da deliberação da pessoa jurídica estrangeira, isto é, após a aprovação das planilhas demonstrativas das contas documentadas, de acordo com critérios definidos, e de sua efetiva disposição de pagar – é lógico. Vale dizer que o direito de receber o que houver desembolsado se sujeita a evento futuro e incerto, a implicar a incidência da regra artigo 125 do Código Civil, de acordo com o qual, pendente a condição suspensiva, não se terá adquirido o direito a que visa o negócio jurídico. Por essa ótica, as verbas recebidas que constituem o cerne da autuação, se presentes as características de reembolso, não são pertinentes ao ano-calendário de 2008, mas ao ano-calendário de 2010, quando a pessoa jurídica estrangeira efetivou as remessas, conclusão forte o bastante para afastar a decadência suscitada.

Portanto, não prevalecem as nulidades propostas pela Recorrente.

No mérito, em primeiro plano, a questão relativa à incorreta classificação dos reembolsos recebidos como subvenção para custeio.

Conforme a Recorrente, a própria Fiscalização verificara que os documentos examinados continham a informação de que os créditos realizados em sua conta corrente tratavam-se de fechamentos cambiais em razão de reembolso de despesas administrativas, relativas a gastos em favor da Frontier Seillean A S, referentes a operações desta pessoa jurídica estrangeira, no Brasil, relacionadas a contrato com a Petrobras. A referida documentação ainda apresentava listagem de notas fiscais e faturas emitidas pelos fornecedores/prestadores de serviços e comprovantes de pagamentos (doc. 08 da impugnação). Dessas notas e faturas, a maioria teria sido emitida em nome da própria Frontier Seillean A S, enquanto algumas outras o foram em nome da Recorrente, por conta e ordem da Frontier Seillean A S. A documentação acostada comprovaria, portanto, que os recursos depositados na conta corrente da Recorrente, em 2010, não foram utilizados para fins de pagamento das notas fiscais e faturas emitidas pelos fornecedores e prestadores de serviços em 2008, pois esses pagamentos já haviam sido efetuados. Os depósitos apenas serviram para ressarcir a Recorrente dos dispêndios por ela realizados em nome da Frontier Seillean A S. Ou seja, não passavam de mera recomposição patrimonial.

A Fiscalização firmou-se no entendimento de que os valores tributados são subvenções para custeio. Conforme Parecer Normativo CST nº 112/19878, subvenções são recursos públicos ou privados não exigíveis, que, uma vez concedidas, enriquecem o patrimônio do beneficiário, sem que isto importe na assunção de dívida ou obrigação. Ensina o citado Parecer Normativo, seguindo as diretrizes de Plácido e Silva, que as subvenções, juridicamente, “não tem o caráter de paga ou compensação (grifei). É mera contribuição

**pecuniária destinada a auxílio ou em favor** de uma pessoa, para que se mantenha, ou para que execute, os serviços ou obras pertinentes a seu objeto” (grifos no original).

No que diz respeito, especificamente, às subvenções para custeio ou operação (são sinônimas), distinguindo-as das subvenções para investimentos, o PN CST 112/1978 esclarece que são transferências de recursos com a finalidade de auxiliar a instituição em suas operações, isto é, na consecução de seus objetivos sociais, ou para fazer face ao seu conjunto de despesas.

As subvenções para custeio ou operações são tributadas na forma do artigo 392 do RIR/99, verbis:

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

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

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

III - as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (Lei nº 8.036, de 1990, art. 29).”

Perceba-se que a matriz legal dos incisos I (subvenções correntes para custeio ou operações) e II (recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões) é o artigo 44 da Lei nº 4.506/1964, verbis:

O artigo 44 da Lei nº 4.506/1964 está assim redigido:

“Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

**III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;**

**IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.”** (grifei)

Destaque-se o zelo da lei ao prescrever que as subvenções correntes para custeio ou operação integram o lucro operacional, **assim como** as recuperações ou devoluções de custo, deduções ou provisões.

O PN CST nº 112/1978 esclarece que as subvenções **correntes** se distinguem das subvenções **especiais**. São **correntes** as subvenções para custeio ou operação. O adjetivo “**corrente**” ou “**comum**” quer ressaltar o caráter de normalidade próprio das subvenções para custeio ou operação. As subvenções **especiais**, por sua vez, são as subvenções para investimento.

A Recorrente almeja valer-se do argumento de que as verbas tributadas no lançamento ora em debate são reembolsos de despesas de terceiros, não computáveis em conta de resultado, porquanto não são restituições de gastos anteriormente lançados em conta de despesa.

Entendo que, se tais recursos foram enviados para cobertura de despesas próprias da Recorrente, com o caráter de auxílio, sem paga ou compensação, correta a tributação pelo artigo 392, I, do RIR/99. Isso, no entanto, não está claro.

Por outro lado, o argumento baseado no reembolso de verbas de terceiros é um argumento razoável. É de se estranhar, porém, que as verbas referidas sejam resultantes da conversão, em moeda estrangeira, negociada em vários contratos de câmbio, cada um deles em múltiplos inteiros de mil dólares estadunidenses.

Seja como for, a dúvida persiste.

O Termo de Intimação Fiscal nº 10/2014 está sem resposta nos autos. Não, há nos autos, por conseguinte, prova do atendimento às questões formuladas à Recorrente, as quais supostamente revelariam se os valores depositados na precitada conta corrente são reembolsos em conta de resultado, ou não. Tomo-as como guia para a proposta de diligência.

Proponho, pois, em face do exposto, que se retorne o presente processo à Delegacia de origem, convertendo-se o julgamento deste recurso voluntário em diligência para que se intime a Recorrente:

- a) a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, se os recursos relacionados no quadro “Custeio de Operações”, no total de R\$ 21.124.700,00, constantes do item 7 (“Dos Valores Recebidos do Exterior”) do Termo de Verificação Fiscal (fl. 1.191), creditados na conta bancária nº 4.001807-3, no Banco Real, são reembolsos por pagamentos de despesas da Frontier Seillean A S ou se são auxílios para cobrir despesas próprias;
- b) a especificar a finalidade das despesas referidas na alínea anterior, sejam próprias ou da controladora, e a data em que ocorreu cada entrada de recurso creditado na conta bancária acima citada, no ano-calendário de 2010, vis-à-vis a data da efetivação do pagamento da respectiva despesa, própria ou da controladora;
- c) a esclarecer as contas contábeis de ativos, passivos, despesas e receitas, relacionadas a cada um dos recursos creditados, no ano-calendário de 2010, na conta bancária do item "a", supra, bem como as contas contábeis das despesas, próprias ou da controladora, correspondentes a cada um dos precitados recursos creditados.

Encerradas as diligências, com a apresentação de respostas e de documentos, a Delegacia de origem deverá apresentar relatório conclusivo, tecendo os comentários que julgar necessários ao esclarecimento deste Colegiado, dando-se ciência à Recorrente, ao final, e

Processo nº 15586.720191/2014-77  
Resolução nº **1301-000.378**

**S1-C3T1**  
Fl. 1.586

---

abrindo-lhe prazo para se manifestar a respeito das diligências, das conclusões e dos comentários do agente fiscal que se encarregar das diligências.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa