



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

Processo n° 15586.720191/2014-77
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-003.471 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2018
Matéria SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO
Recorrente PARAGON OFFSHORE DRILLING DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

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).

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA. INOCORRÊNCIA.

Não restando comprovada a conduta dolosa do contribuinte, de se desqualificar a multa para o patamar de 75%. A conduta do contribuinte demonstrou erro ao apresentar Declarações de Rendimentos “zeradas”, e desde o início, sua justificativa era de que seu entendimento era da não tributação, tal fato por si só não enseja a majoração da multa. Assim como não se vislumbrou a reiteração da conduta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento a parcela de R\$ 4.617.622,77 e afastar as multas isoladas sobre as parcelas mensais de IRPJ e CSLL, vencidos os Conselheiros Carlos Augusto Daniel Neto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por dar provimento parcial em maior extensão para excluir do lançamento as despesas registradas pelo contribuinte no ano-calendário de 2008 nos valores constantes da planilha de fls. 4192-4199, e os Conselheiros Nelso Kichel, Giovana Pereira de Paiva Leite e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por manter a exigência das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas; (ii) por unanimidade de votos, reduzir a multa de ofício para o patamar de 75%.

Processo nº 15586.720191/2014-77
Acórdão n.º **1301-003.471**

S1-C3T1
Fl. 4.216

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

PARAGON OFFSHORE DRILLING DO BRASIL LTDA, já qualificado nos autos, recorre da decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR) - DRJ/CTA (e-fls. 1386 e ss), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação do contribuinte e manteve o lançamento tributário nos seguintes valores: de R\$1.802.118,77 (IRPJ), R\$398.202,76 (CSLL), R\$348.557,56 (PIS), R\$1.605.477,20 (Cofins), acrescidos de juros de mora e multa qualificada de 150%, bem como multa isolada sobre a falta de recolhimento de IRPJ e CSLL estimadas, totalizando um crédito de R\$10.217.894,09.

Do Lançamento

O lançamento se deu em razão de receitas operacionais escrituradas e não declaradas bem como da falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada.

Valho-me do Relatório de Acórdão recorrido, colacionada abaixo, de e-fls. 1386 e ss, bem como do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1177/1999).

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

[...]

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 153.020.23881;
- b) **FRONTIER SEILLEAN A S** sociedade organizada e constituída sob as leis da Noruega, inscrita no CNPJ sob o nº 09 306.617/000104;
- c) **ROBERTO SASSON COHEN** peruano, casado, administrador geral da sociedade CPF 053.579.21741;
- d) **RAFAEL NEANDER DRUMOND DE ANDRADRE** – CPF 079.423.35704, 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: 453888509590 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	Prejuizos	Prejuizos 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	22.181.782,82	-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 Imposto 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 conseqüentemente, 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 ara 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
Janeiro/2010	2.296.410,00
Fevereiro/2010	1.762.620,00
Março/2010	3.736.610,00
Abril/2010	2.521.220,00
Maió/2010	2.528.349,97
Junho/2010	2.510.486,00
Julho/2010	2.537.930,87
Agosto/2010	3.634.986,76
Setembro/2010	0,00
Outubro/2010	999.000,00
Novembro/2010	690.000,00
Dezembro/2010	498.000,00
Total	23.715.613,60

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 90.400.888/000142;
vendedor: Frontier Drilling do Brasil Ltda ;
pagador no exterior: Frontier Seillean A S ;
natureza da operação: 453888509590 (Serv.DivOutAdminist)
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 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 perdurassem 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 00.823.403/000130.

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 453888509390, 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 04.698.482/000156 e Frontier Seillean A S CNPJ 09.306.617/000104.

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 02.654.659/000197 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 **líquido** 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) C N P J 02.824.322/000180 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 32.079.220/000149 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-alendário.

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. 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
Maió/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 CALCULO ANTES DA COMPENSAÇÃO	6.630.678,70
(-) BASE DE CALCULO NEG.COMPENSADA NA AUTUAÇÃO	-1.896.203,61
(=) BASE DE CALCULO 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 o 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. 19 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
Total		348.557,56	1.605.477,20

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 a 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.”

Da Impugnação

Impugnação, de fls. 1255/1303, que aduziu os seguintes argumentos:

Em julgamento realizado em 22 de junho de 2017, a 1ª Turma da DRJ/JFA, considerou improcedente a impugnação da contribuinte e prolatou o acórdão 09-63.600 assim ementado:

O argumento básico da autuação, desfiado através de supostos indícios trazidos pela Autoridade Fiscalizadora, é de que a Frontier Brasil teria omitido valores em sua

DIPJ do ano-calendário 2010, com o propósito de desviar renda em favor de coligada estrangeira. Ao ver do Fiscal, os valores recebidos da FRONTIER SEILLEAN AS ("Frontier Seillean") a título de reembolso seriam caracterizados, na verdade, como subvenção para custeio das operações da Impugnante e, portanto, deveriam ter sido computadas na determinação de seu lucro operacional para fins de tributação de IRPJ e CSLL, bem como incluídos na base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS.

O Fiscal entende que, com o objetivo de não oferecer tais valores à tributação, a Impugnante e a Frontier Seillean teriam criado um planejamento tributário abusivo, a partir de uma *ação triangular* que consistiria na remessa de valores para a Frontier Seillean, os quais posteriormente, retornariam à Impugnante para pagamento de empresas prestadoras de serviço no Brasil.

A Autoridade Fiscal alega que este procedimento foi criado para lesar o Fisco a partir da simulação de "*vultosos prejuízos fiscais e base negativa da contribuição social sobre o lucro líquido*" em nome da Impugnante, contra resultados positivos auferidos pela Frontier Seillean no exterior.

- Erro na capitulação da multa isolada
- Da decadência
- Verdadeiro Histórico dos fatos
- Da contabilização da operação
- Da ausência de simulação e de planejamento tributário evasivo
- Da incorreta caracterização dos ingressos como subvenção para custeio
- Da inexistência de omissão de receitas
- Da desconsideração parcial irregular do conjunto dos fatos envolvidos na autuação fiscal
- Da desconsideração dos créditos na apuração do PIS e da COFINS supostamente devidos pela impugnante
- Da requalificação dos recursos como receita de prestação de serviço. Direito à isenção de PIS e COFINS
- Da ausência de vinculação entre o quadro de funcionário e a lucratividade da impugnante
- Da ilegalidade da aplicação da multa isolada
- Da impossibilidade de cobrança concomitante da multa isolada e da multa de ofício
- Da ofensa aos princípios constitucionais da proporcionalidade, da razoabilidade e do não-confisco
- Da ilegalidade da aplicação da multa agravada

Em julgamento realizado em 25 de setembro de 2014, a 2ª Turma da DRJ/CTA, considerou improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte e prolatou o acórdão 06-049-121, 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 tratarem-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)

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A contribuinte apresentou Recurso Voluntário às e-fls. 1.443/1475, atendo-se aos seguintes pontos, conforme resumo da Resolução de fls. 1548 e ss:

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, 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".

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 Seillan.

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, consequentemente, 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 nº 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 descon sideração 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 descon sideração 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.

Simple s 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 comercial 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 a 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 desconsideração 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 desconsideração.

48) Da desconsideração 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 pela 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.

Os autos chegaram ao CARF, e em 14/09/2016, por meio da Resolução 1301-000.378, de fls. 1548 e ss decidiu o Colegiado em converter o julgamento em diligência, uma vez que persistiam algumas dúvidas conforme o entendimento do conselheiro *a quo*, determinando-se o retorno dos autos à Delegacia de origem para que a recorrente fosse intimada nos seguintes termos:

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 4.0018073, 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.

Respostas e documentações foram juntadas às fls. 1595 e ss.

A conclusão da diligência fiscal está acostada às fls. 4179/4201.

Devidamente intimado do resultado da diligência fiscal, às fls. 4205, em 05/11/2017, nada apresentou.

Recebi os autos, desta feita, por sorteio, em 12/04/2018.

É o relatório.

Voto

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora

A contribuinte foi autuada para o recolhimento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, relativo ao ano-calendário de 2010, totalizando o crédito tributário de R\$10.217.894,09, incluindo multa de ofício qualificada de 150%, multa isolada e juros de mora.

Já que atendidos os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, e tempestivo, dele conheço.

Preliminar de nulidade do auto de infração

Alega a recorrente em sede de preliminar, erro na capitulação legal da multa aplicada, bem como decadência.

O Conselheiro *a quo*, ilustre Flávio Franco Côrrea, quando da Resolução, analisou tais preliminares e as afastou. Já que tenho o mesmo entendimento, passo à sua colação:

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 , l o c a l i z a d a n a 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 U\$ 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 U\$ 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.

Ademais, nos termos do art. 59 do Decreto 70.235/72, não vejo situação que demande a anulação da decisão *a quo* ou do lançamento:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Assim, deixo de conhecer das preliminares argüidas.

Do mérito

O procedimento fiscal teve início em razão de inconsistências entre os valores da movimentação financeira de R\$23.944.179,26 e a receita bruta informada na DIPJ, que encontrava-se zerada no ano-calendário de 2010. Ademais, encontrou-se débitos declarados em DCTF de IRRF no valor de R\$1.062.255,66, de diversas naturezas. E ainda, o prejuízo fiscal declarado para o mesmo ano foi de R\$14.804.021,30.

Assim, o contribuinte foi intimado a apresentar os extratos bancários de todas as suas contas bancárias.

A recorrente informou 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 sua sócia majoritária. Empresa esta que celebrou diversos contratos de afretamento da embarcação "FPSO Seillean" com a Petrobrás, e a recorrente, por sua vez, celebrou contrato de prestação de serviços com a Petrobrás, vinculado ao de afretamento, bem como contrato de Gerenciamento de Recursos com a Frontier Seillean, permitindo aos fornecedores da Frontier Seillean no Brasil que emitissem notas fiscais e faturas por intermédio da recorrente.

Dessa forma, explica a recorrente, que efetuava pagamentos em benefício da Frontier Seillean, sendo que tais valores eram posteriormente reembolsados, ou seja, ela adiantava pagamentos devidos pela Frontier, estrangeira, atuando como mera pagadora, sendo que nunca teve relação de prestação de serviços com tais fornecedoras ou mesmo com a sua controladora estrangeira.

A fiscalização, a seu turno, identificou dentre os extratos, um montante de R\$23.715.613,60 no ano de 2010, que a recorrente justificou como sendo decorrente de reembolsos de despesas da sua controladora em razão do contrato com a Petrobrás.

Intimada a apresentar por amostragem as notas fiscais de prestação de serviços ou fornecimento de mercadorias emitidas em 2010, bem como os comprovantes de pagamentos correspondentes. A recorrente esclareceu que as notas foram emitidas em 2008 e os recursos destinados a esses pagamentos somente ocorreram em 2010.

Constatou-se que, no ano de 2001, a Frontier Drilling Management AS (FDM), com sede na Noruega, por meio de sua controladora Frontier Drilling AS, firmaram com a empresa RBF Holding Corporation e afiliados, contrato de aquisição da sociedade RBF FPSO LP, proprietária da embarcação denominada Seillean, que se encontrava sob contrato

com a Petrobrás S/A, por meio do qual ficou ajustado o afretamento do navio e a prestação de serviços de operações em áreas já licitadas pela Petrobrás, para testes e/ou avaliação de poços de petróleo da plataforma continental brasileira.

Assim, em decorrência do contrato de aquisição do navio, a Frontier Drilling do Brasil (FDB), assumiu na qualidade de subsidiária da Frontier Drilling Management (FDM) a operação do navio Seillean, em substituição à então operadora Falcon Drilling do Brasil Ltda, CNPJ 00.823.403/0001-30.

O relacionamento financeiro estabelecido entre a Frontier Drilling do Brasil e a Frontier Drilling Management foi ajustado por meio de contrato que estabeleceu as regras aplicáveis à administração dos custos do navio Seillean e os serviços ajustados, conforme 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 Petrobrás, 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 Petrobrás**. 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 Petrobrás.

e) a prestação dos serviços da FDB, será devida pela FDM a remuneração **de R\$ 1,00 (um real)**, considerando que a remuneração global dos serviços a serem prestados pela FDB à Petrobrás já inclui todas e quaisquer parcelas relativas à execução do Contrato de Serviços de operação do navio.

De igual forma, a Petrobrás e outras empresas fornecedoras foram intimadas a apresentarem documentações, no entanto, elas não as possuíam para o ano de 2010. Elas apresentaram uma série de notas fiscais do ano de 2008, em nome da recorrente, discriminando serviços diversos em equipamentos a bordo da embarcação Seillean.

No entendimento da fiscalização as notas fiscais e comprovantes de pagamentos denotam que as despesas foram liquidadas quando ocorreram, em 2008. A recorrente informou que por se tratar de desembolso de caixa por conta e ordem da Frontier Seillean AS, as referidas operações foram registradas em conta de Ativo e Passivo, sem impactar no resultado do exercício.

Ao final, a fiscalização concluiu que tais receitas se tratavam de subvenções para custeio, e como tal, nos termos do art. 392, I do RIR/99 são integrantes do lucro operacional, e como tal obedecer ao regime de competência.

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).

Ademais, observou que sua folha de pagamentos é ampla, dado os recolhimentos previdenciários, e ao invés de ser lucrativa, apresentou prejuízos consecutivos desde 2006, concluindo que o propósito da fiscalizada era de não recolher imposto de renda, já que não considera como receita os recursos recebidos da empresa estrangeira, omitindo 100% de suas receitas em 2010. Concluiu que a operação era triangulada, consistindo na remessa de valores para a empresa Frontier Seillean, com sede na Noruega e posteriormente retornam à fiscalizada para pagamento de empresas prestadoras de serviços no Brasil, sem oferecê-los à tributação, que os valores enviados à fiscalizadas são contabilizados à crédito de pessoas ligadas e ficam na condição de não serem exigidos. Assim, do montante identificado como custeio de operações foi tratado como não tributado, o valor de R\$21.124.700,00.

O acórdão recorrido manteve integralmente o lançamento, principalmente sob o argumento de que não haviam documentos que vinculassem os contratos de câmbio às alegadas despesas, ou seja, não havia comprovação de que se tratavam de reembolso de despesas.

51. Da análise da documentação constante nos autos, observa-se que houve transferências de numerário da FRONTIER SEILLEAN AS - empresa do exterior - para a contribuinte, tendo sido os respectivos valores lançados a crédito, no Livro Razão, na conta Banco Real. Contudo, a contribuinte não comprovou a destinação de tais recursos nem os valores que efetivamente saíram de suas contas.

52. Na tentativa de justificar a origem dos valores recebidos, a contribuinte apresentou algumas notas fiscais/faturas que, em tese, teriam sido pagas pela contribuinte em nome da empresa estrangeira. Ocorre que as despesas relacionadas, supostamente pagas por conta e ordem da empresa estrangeira, foram todas faturadas em nome da própria impugnante. Assim, mesmo que não houvesse (i) ligação entre as pessoas jurídicas em questão ou (ii) qualquer menção ao Contrato Administrativo e à forma acordada; ainda assim, caberia à contribuinte comprovar a origem, destinação e natureza jurídica dos valores recebidos do exterior.

53. *Conforme já foi amplamente constatado em outras ações fiscais, no mesmo ramo de atividade, empresas estrangeiras com contratos firmados com a Petrobrás para a prestação de serviços de prospecção, perfuração, avaliação, completação e “workover” criam uma empresa no Brasil, cujo controle acionário ou de cotas pertence à empresa estrangeira. Assim, a pessoa jurídica brasileira fica encarregada de prestar serviços à Petrobrás, enquanto que a controladora (FRONTIER SEILLEAN AS) administra especificamente o afretamento. Desta forma, cumpre à controladora no exterior, reembolsar sua controlada no Brasil, para efeito de custeio operacional e não operacional, já que, de outra forma esta última não sobreviveria sem o apelo à falência ou concordata, o que é feito por meio de transferências bancárias de contas no exterior para contas em bancos no Brasil, com registro contábil em contas de Ativo e Passivo, sem circular por conta de resultado.*

Diante do impasse, de se tratar de subvenção para custeio ou reembolso de despesas, o Colegiado a quo decidiu converter o julgamento em diligência, justamente para se comprovar os reembolsos. Seguem trechos da justificativa:

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 112/1978, 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.

Assim, procedeu-se na realização da diligência, o recorrente foi intimado para apresentar documentações e prestar informações conforme determinado na Resolução. Consta Relatório conclusivo, às fls. 4179 e ss.

Explicou a recorrente a forma de contabilização dos valores:

(I) Quando da emissão de notas fiscais e/ou faturas pelos fornecedores da Frontier Seillean, os valores a pagar foram registrados a débito do resultado do exercício e a crédito no passivo. As contas movimentadas dependiam da natureza dos pagamentos efetuados;

(II) Considerando que os valores depositados não representavam custos e despesas da própria Requerente, pelo que esta estava obrigada tão somente ao seu pagamento por conta e ordem da Frontier Seillean A S, todos os valores registrados a esse título no resultado do exercício foram, ao final de cada mês, reclassificados para o ativo mediante a realização de um crédito na 59101001000001 ("Reembolso de Despesas") e um Débito na Conta 12101001000003;

(III) Quando do pagamento realizado pela Requerente por conta e ordem da Frontier Seillean A S, a Requerente realizava um registro a débito na conta do passivo e a crédito na conta 111020010000006 ("Banco"); e

(IV) Quando a Requerente era reembolsada pelo Frontier Seillean A S dos valores pagos por sua conta e ordem a Requerente realizava um crédito nas contas 121010001000002 ou 12101001000003 e um débito na conta 111020010000006 ("Banco").

10. Verifica-se, portanto, que considerando que tais despesas foram incorridas em favor da Frontier Seillean A S, as mesmas foram reclassificadas e registradas em contas do ativo da Requerente, e, posteriormente, reembolsadas pela Frontier Seillean A S. Desta forma, os referidos pagamentos apenas movimentaram as contas de ativo e passivo da Requerente, sem impactar o resultado do exercício, conforme demonstrado no razão das contas apresentados à fiscalização em resposta ao Termo de Intimação nº 007/2014 (Doc. 05).

Após diversas prorrogações de prazo, apresentou as documentações - notas fiscais e comprovantes das despesas, correlacionando com os valores creditados em sua conta conforme os contratos de câmbio.

A fiscalização chegou à conclusão que dos R\$21.124.700,00 solicitados à comprovação não foram comprovados R\$16.507.077,23, conforme quadro a seguir:

Mês/Ano	Valores
Novembro/2008	5.120.537,04
Dezembro/2008	10.944.085,67
Dezembro/2009	29.886,86
Janeiro/2010	412.567,66
Total	16.507.077,23

Também não apresentou o livro diário obrigatório nos termos do art. 258, §4º do RIR/99, onde estariam lançadas as despesas ocorridas em 2008.

Intimada a se manifestar acerca do relatório fiscal, às fls. 4205, não se manifestou.

Assim, devidamente intimada para que comprovasse através de documentos hábeis e idôneos que os valores creditados em sua conta bancária referiam-se efetivamente à reembolsos de despesas, que foram por ela quitadas em 2008 e apenas recebidos em 2010, a recorrente logrou êxito em apenas uma parte, restando outra parcela sem a comprovação de que pertenciam a terceiros, ou à sua controladora Frontier Seillean.

Desta feita, diante da comprovação de parte, voto no sentido de que sejam excluídos do lançamento os valores comprovados, de R\$4.617.622,77.

Da Multa Qualificada

Questiona a recorrente a aplicação da multa qualificada.

Segundo o TVF, a majoração da multa se deu com fundamento no art. 44, §1º, da Lei 9430/96, já que no seu entendimento, a não tributação de valores que foram creditados em sua conta bancária não se tratou de mero erro, já que a recorrente tinha consciência do ilícito fiscal, e do prejuízo causado ao Erário. Tal ação, ou omissão caracterizaria o intuito doloso de sonegação fiscal, bem como diante da habitualidade durante o exercício social demonstra um planejamento tributário abusivo e ilegal.

Ora conforme a norma legal baseada:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº11.488, 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 nº11.488, 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 nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº11.488, de 2007)"(destaquei)

Já os mencionados artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 trazem que:

"Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72."

Vejo que o intuito doloso ou fraudulento não restou comprovado.

Desde o início da fiscalização a recorrente afirma que os valores que ela recebeu em conta se tratam de reembolso de despesas de sua controladora, e que atuava por sua conta e ordem de contratos com a Petrobrás, que remontam ao ano-calendário de 2008, mas que foram recebidos somente no ano-calendário de 2010.

Seu erro consistiu em não conseguir comprovar a totalidade das despesas e relacioná-las com os créditos recebidos. Não vejo como dar a esses fatos contornos de dolo, e fraude como requer a norma.

Ademais, a habitualidade indicada pelo fiscal, também a meu ver não se verifica. Falamos apenas de um ano-calendário no caso.

Assim, de se afastar a qualificadora da multa.

Da aplicação do PIS e COFINS

Alega a recorrente, alternativamente, que em se mantendo o lançamento de PIS e de COFINS, no regime não-cumulativo faria jus aos créditos correspondentes, requalificando a receita como prestação de serviços, ou tratando-a como isentas já que se tratariam de receitas de exportação.

De fato, como mencionado no acórdão recorrido, o lançamento entendeu que tais receitas decorreriam de subvenção e como tal não seria de prestação de serviços.

80. Relativamente a esses dois itens tem-se que em se tratando se recebimento de subvenção, valor que embora esteja inserido no conceito amplo de receita, não se confunde com o auferimento receita de prestação de serviços, descabendo pleitear créditos de PIS e Cofins sobre estes valores. No sistema não cumulativo a base de cálculo do PIS e da Cofins é o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação

contábil. Por outro lado, as exclusões permitidas são apenas aquelas expressamente mencionadas na norma.

81. Também não merece prosperar o pleito para que os recursos sejam considerados isentos de tributação. Primeiro porque o auferimento da subvenção de custeio não decorre nem se confunde com prestação de serviços ao exterior e por segundo, porque tais valores, quando recebidos em espécie, integram a base de cálculo do PIS e da Cofins, haja vista o que dispõe a Solução de Consulta nº 225, de 26/10/2007, já transcrita pela autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal.

82. Portanto, considero procedente a exigência de ambas as contribuições.

Assim, na parte mantida do lançamento de IRPJ, de se manter também o lançamento de PIS e de COFINS.

Da aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício

A Fiscalização procedeu à recomposição dos balancetes mensais de suspensão/redução com base nas despesas glosadas, o que resultou na constatação de falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL sobre estimativas mensais. Por essa razão, foram exigidas multas isoladas de 50% sobre as diferenças recolhidas a menor nos meses de janeiro a abril de 2010.

O entendimento é de que a multa de ofício decorrente de falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual deve prevalecer em detrimento da multa isolada. É esse o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 105:

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

Note-se que este entendimento foi elaborado em relação ao art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, vigente antes da edição da Lei nº 11.637/07.

Em que pese o entendimento sobre a inaplicabilidade da súmula acima transcrita para as hipóteses em que foi cominada a aplicação conjunta da multa de ofício e da multa isolada a partir de 2007, quando houve a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Não compartilho do mesmo entendimento.

A ementa do Acórdão nº 9101-001.307 proferido na 1º Turma e utilizado como base para a edição da Súmula nº 105:

(...) MULTA ISOLADA - APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO 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

Mesmo que a lei tenha sido alterada, a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal permanece sendo mera etapa preparatória que culmina com a redução do imposto no final do ano.

Dessa forma, o contribuinte não deve ser penalizado duas vezes em função da mesma infração, caracterizando um verdadeiro *bis in idem*. No caso em que as estimativas não foram recolhidas pelo aproveitamento indevido, ao final do ano-calendário, deve prevalecer somente a cobrança do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual e, conseqüentemente, da multa de ofício aplicada sobre esta infração.

De forma alguma o fato da Medida Provisória nº 351/07 ter alterado a base de cálculo da multa isolada para “o valor do pagamento mensal” não altera o fato de que o não recolhimento das estimativas é mero meio para a falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos no exercício.

Assim sendo, entendo improcedente a cominação da multa isolada aplicada sobre as estimativas de IRPJ e de CSLL não pagas, devendo permanecer, somente, a aplicação da multa de ofício sobre o imposto apurado ao final do ano-calendário e não pago.

CONCLUSÃO

Diante de todo o acima exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, afastar as preliminares arguidas, e no mérito DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para excluir do lançamento a parcela de R\$4.617.622,77, reduzir a multa para o patamar de 75% e afastar as multas isoladas sobre as parcelas mensais de IRPJ e CSLL.

(assinado digitalmente)
Amélia Wakako Morishita Yamamoto