



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721322/2021-37
ACÓRDÃO	1102-001.360 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SHELL BRASIL PETRÓLEO LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. APURAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO BASEADA EM PERÍODOS DIVERGENTES DO ANO-CALENDÁRIO DA AUTUAÇÃO. IMPRESTABILIDADE DO MÉTODO. VEDAÇÃO IMPOSTA PELA LEGISLAÇÃO.

A utilização do índice ROACE (*Return on Average Capital Employed*) de terceiros para aferir taxa média de investimentos que integrem a apuração de preços de transferência baseado no método de Preços Independentes Contratados (PIC) só é admitida quando a comparação corresponder a preços independentes praticados no mesmo ano-calendário das respectivas operações de importação sujeitas ao controle de preços de transferência.

AJUSTE DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA BASEADO EM PREÇOS INDEPENDENTES COLETADOS DE TERCEIROS COM ATIVIDADES NÃO RELACIONADAS AOS CONTRATOS OBJETO DA AUDITORIA FISCAL. INADEQUAÇÃO DE DADOS PARA COMPARAÇÃO DE INFORMAÇÕES QUE PERMITAM ADEQUADAMENTE OBTER O PREÇO PARÂMETRO DO QUAL RESULTOU O AJUSTE.

Os preços independentes coletados de terceiros para obtenção de preço parâmetro médio de mercado e posterior comparação com preços praticados pelo contribuinte exige que estejam lastreados em informações de mesma grandeza econômica e vinculados ao mesmo tipo de contratação, não sendo possível utilizar dados relacionados a contratos com objetos diferentes daqueles comparados na autuação.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. APURAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO BASEADA EM PERÍODOS DIVERGENTES DO ANO-CALENDÁRIO DA AUTUAÇÃO. IMPRESTABILIDADE DO MÉTODO. VEDAÇÃO IMPOSTA PELA LEGISLAÇÃO.

A utilização do índice ROACE (Return on Average Capital Employed) de terceiros para aferir taxa média de investimentos que integrem a apuração de preços de transferência baseado no método de Preços Independentes Contratados (PIC) só é admitida quando a comparação corresponder a preços independentes praticados no mesmo ano-calendário das respectivas operações de importação sujeitas ao controle de preços de transferência.

AJUSTE DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA BASEADO EM PREÇOS INDEPENDENTES COLETADOS DE TERCEIROS COM ATIVIDADES NÃO RELACIONADAS AOS CONTRATOS OBJETO DA AUDITORIA FISCAL. INADEQUAÇÃO DE DADOS PARA COMPARAÇÃO DE INFORMAÇÕES QUE PERMITAM ADEQUADAMENTE OBTER O PREÇO PARÂMETRO DO QUAL RESULTOU O AJUSTE.

Os preços independentes coletados de terceiros para obtenção de preço parâmetro médio de mercado e posterior comparação com preços praticados pelo contribuinte exige que estejam lastreados em informações de mesma grandeza econômica e vinculados ao mesmo tipo de contratação, não sendo possível utilizar dados relacionados a contratos com objetos diferentes daqueles comparados na autuação.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ERRO NA METODOLOGIA DO LEVANTAMENTO FISCAL QUE APURA PREÇO PARÂMETRO COM FUNDAMENTO EM CRITÉRIO INADEQUADO, AFETANDO A BASE DE CÁLCULO DO LANÇAMENTO. NULIDADE MATERIAL RECONHECIDA.

É materialmente nulo o lançamento baseado em levantamento fiscal que apura o crédito tributário com base em critérios inadequados na formação do preço parâmetro tendente a justificar ajustes de preços de transferência, evidenciando-se erro de metodologia na composição da base de cálculo.

A validade do lançamento está condicionada à realização de atos administrativos pautados no cumprimento de regras jurídicas, não se admitindo que a administração tributária pretenda convalidar erros que colidam com o regular atendimento aos princípios da legalidade e estrita tipicidade.

Não é dado ao julgador corrigir lançamento tributário mal feito, inadmitindo-se validar auto de infração claramente maculado pela pecha

de vício material que decorra de inadequada composição da base de cálculo do tributo.

O erro de metodologia do levantamento fiscal macula integralmente o lançamento do crédito tributário em seu aspecto elementar, verdadeiramente substancial, tratando-se de vício insanável do qual resulta nulidade material do auto de infração. Se, por um lado, é verdade que não há nulidade sem prejuízo (“pas de nullité sans grief”), por outro, só não há prejuízo quando se pretende convalidar erros instrumentais simples, desde que seja dado ao contribuinte exercer sua defesa plenamente e condicionado ao fato de que o equívoco procedimental não gere embaraço ao devido processo legal.

A imprestabilidade de atos administrativos de matriz tributária decorre da ausência de comprovação fenomênica dos elementos essenciais da hipótese normativa, de inadequada indicação da matéria tributável que subjaz à respectiva pretensão fazendária, do incorreto cômputo do quanto devido, e/ou da errônea atribuição de sujeição obrigacional passiva e ativa dos titulares de direitos e obrigações. Quaisquer dessas pechas destrói o lançamento e o torna inservível aos fins a que se destina, por ausência de legalidade que justifique validá-lo.

É dever do julgador administrativo tributário desconstituir o lançamento que seja praticado com inadequação da apuração dos elementos essenciais à constituição do crédito tributário, representados nos respectivos critérios material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal da norma jurídica tributária, sem os quais se deve reconhecer a nulidade material ou improcedência dos autos de infração que desatendam a previsão legal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, para decretar a nulidade dos lançamentos por vício material. Vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que negava provimento.

Assinado Digitalmente

Fredy José Gomes de Albuquerque – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy José Gomes de Albuquerque, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira (suplente convocado(a)), Fernando Beltcher da Silva (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Andre Severo Chaves, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira.

RELATÓRIO

01. Trata-se de lançamentos de IRPJ e CSLL, composto de principal, multa de ofício e juros, decorrentes de ajustes de preços de transferência decorrentes de contratações por afretamento de embarcações, no ano-calendário de 2016, nos seguintes montantes históricos:

TRIBUTO	VALOR	PERÍODO DE APURAÇÃO	AUTO DE INFRAÇÃO
IRPJ	R\$ 183.901.608,73	01/01/2016 a 31/12/2016	FLS. 6290/6295
CSLL	R\$ 66.204.579,13	01/01/2016 a 31/12/2016	FLS. 6296/6300

02. A administração tributária identificou equívocos na formação do “*valor de ajuste decorrente da aplicação de métodos de preços de transferências, relativamente a seus custos, despesas e encargos de importação de bens, serviços e direitos adquiridos de pessoa vinculada no exterior não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real*”, lançando os tributos após novo cálculo do preço parâmetro obtido após auditoria fiscal objeto do TVF de fls. 6273/6289.

03. Por bem condensar o histórico dos fatos, transcreve-se o relatório contido na decisão recorrida (fls. 6448/6473), ao final complementada por esta Relatoria:

A autuação, conforme a descrição dos fatos dos autos de infração e o Termo de Verificação Fiscal de fls. 6273/6289, decorre de valor de ajuste decorrente da aplicação de métodos de preços de transferência, relativamente a afretamento de sete embarcações com pessoas vinculadas domiciliadas no exterior, enquadradas como “*Floating, Production, Storage and Offloading*” - FPSO (Cidade de Ilhabela, Cidade de São Paulo, Cidade de Maricá, Cidade de Mangaratiba, Cidade de Paraty, Cidade de Itaguaí e Cidade de Saquarema) destinadas à produção, armazenamento e escoamento de petróleo e(ou) gás natural no campo de Tupi, explorado em regime de consórcio com outras pessoas jurídicas pela empresa BG E&P BRASIL LTDA., CNPJ nº 02.681.185/0001-72, incorporada pela interessada, que possuía participação de 30% no consórcio BM-S-9 e 25%, no BM-S-11, sendo empresa líder do consórcio a Petróleo Brasileiro S/A - Petrobras.

Pela sistemática de preços de transferência, a dedução dos custos contratados estaria limitada ao preço determinado por um dos métodos previstos no art. 18 da Lei nº 9.430/96.

Para fins de comparação com os contratos praticados em 2016, a Interessada adotou o método de *Preços Independentes Comparados*–PIC (aplicável em operações de importação), utilizando quatro contratos parâmetros (aceitos pelo Fisco) firmados com PJ não vinculadas, para afretamento das FPSO Capixaba, Rio de Janeiro, Vitória e Itajaí.

A taxa diária parâmetro para comparação com o Preço Praticado conforme o método PIC foi apurada pela interessada através da relação entre a Taxa diária de afretamento e o Valor de Reposição, ou CAPEX-*Capital Expenditure* - valor atualizado do ativo investido.

Desta forma, encontrou a interessada preços parâmetros superiores aos praticados, não efetuando - por este motivo - qualquer ajuste de preço de transferência.

O fisco, no entanto, observando a diferença na comparação dos prazos dos contratos parâmetro (7 a 9 anos) com os contratos praticados (20 anos), entendeu que o ajuste de similaridade feito pela Interessada nos contratos parâmetros não era suficiente para permitir similaridade visando a comparação com as operações dos contratos praticados em 2016, e por isso, amparado pelos arts. 9º, 10 e 40 da Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012, inseriu outras duas variáveis, a saber: **Prazo inicial do contrato e Taxa de retorno de investimento**, pelo índice ROACE, ajustando o percentual da razão calculada.

A motivação para o ajuste, seu embasamento legal e a sistemática e cálculos para sua apuração se encontram pormenorizadamente demonstrados às fls. 07/17 a 16/17 do TVF.

O resultado prático final dos ajustes foi o aumento da razão inicialmente calculada, gerando redução da diferença com os contratos parâmetros o que ocasionou novos preços parâmetro que resultaram em *excesso de dedução* de custos/despesas por parte da Interessada, e consequentes adições de ofício à BC do IRPJ e da CSLL que embasaram os lançamentos objeto do presente processo.

Enquadramento Legal para o IRPJ: art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 18, parágrafo 7º, da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, arts. 241, 242, 244, 247 e 249, inciso I, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, e inciso II, do art. 8º e arts. 9º, 10 e 40 da Instrução Normativa nº 1.312/2012.

Enquadramento Legal para a CSLL: arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689/1988 e art. 28 da Lei nº 9.430/1996.

04. Após regular defesa da contribuinte, a DRJ deu parcial provimento à impugnação, para afastar os métodos de cálculo efetuados pela administração tributária, porém, após aplicação de nova metodologia, apesar de dar parcial provimento à impugnação, manteve o valor dos créditos originalmente lançados.

05. Nesse sentido, eis a conclusão do voto do Relator de primeira instância:

Conclusão:

Relembro que a inclusão no ajuste de similaridade, objeto da autuação, do índice de retorno do investimento com base no ROACE resultou na redução do razão percentual entre taxa diária e valor de reposição, e, consequentemente, na redução da diferença entre os contratos praticados e similares, reduzindo, desta forma, o valor a ser adicionado ao lucro líquido para apuração do Lucro Real, referente a ajuste pelo método de preços de transferência, resultando por fim, consequentemente, na redução do valor autuado.

No presente voto, afastando o ajuste pelo índice ROACE, como decidido acima, o valor do ajuste, e consequentemente da autuação, deveriam aumentar. Porém, a esta instância de

julgamento não é permitido agravar a autuação, devendo, por este motivo, o valor da mesma se limitar ao lançado pela Fiscalização nos autos de infração.

Cumprе destacar que o afastamento do índice ROACE, com a manutenção do ajuste apenas pelo prazo inicial dos contratos, não macula todo o lançamento, ainda mais quando sequer altera o valor do mesmo, pela razão de não se tratar de nulidade por inobservância dos artigos 142 do Código Tributário Nacional e 10 do PAF, quão menos de cerceamento do direito de defesa, quando a interessada bem impugnou o lançamento. Assunto este já exaustivamente tratado nas preliminares.

Face a todo o exposto, voto por **DAR PROVIMENTO PARCIAL À IMPUGNAÇÃO E MANTER OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS** de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ, no valor de R\$ 90.959.347-48, e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no valor de R\$ 32.745.365,09, acrescidos da multa de ofício, no percentual de 75%, e demais acréscimos moratórios conforme legislação vigente.

06. Ante a manutenção dos créditos lançados, não foi interposto recurso de ofício, tendo a contribuinte apresentado recurso voluntário ao CARF (fls. 6485/6547), em que suscita os seguintes pontos de defesa:

- a) Preliminarmente, nulidade material do lançamento por erro de metodologia para obtenção da base de cálculo, pela inaplicabilidade do índice ROACE como taxa do retorno do investimento, ficando prejudicada a possibilidade de ajuste de similaridade dos contratos para fins de obtenção do preço parâmetro indicado na autuação.
- b) No mérito, apresenta dados de como se operam as contratações com embarcações FPSO's, para concluir que *“o prazo contratual é elemento essencial à negociação de um contrato de arrendamento de FPSO sendo uma das circunstâncias que influenciam o preço final da transação. A controvérsia que remanesce cinge-se a como esse critério (prazo inicial dos contratos) foi considerado na avaliação de similaridade entre os Contratos Praticados versus Contratos Parâmetros”*.
- c) Apresenta as etapas percorridas para apuração do preço parâmetro PIC nos termos legais, esclarecendo que, para obter a taxa diária de afretamento, leva-se em consideração a taxa de retorno do investimento, que se vincula ao prazo de vida útil da embarcação, apresentando as divergências entre seu cálculo e os valores obtidos pela administração tributária, a qual considerou prazo de retorno inferior ao evidenciado pela interessada, por divergência (i) quanto ao prazo inicial do contrato, (ii) quanto à utilização do prazo do contrato como critério de similaridade entre as comparações realizadas, e (iii) quanto à conclusão de que a declaração pela DRJ de que o ROACE não poderia ser utilizado no lançamento ensejaria necessariamente o cancelamento dos débitos e estes não poderiam ser refeitos.
- d) Aduz ser do Fisco o ônus de demonstrar a materialidade infracional, entendendo que *“tanto o Agente Fiscal, quanto os próprios julgadores da DRJ deveriam se desincumbir de justificar porque esse seria um critério errado e provar que outro seria mais adequado, de acordo com a lei para fins de cálculo de TP/PIC. Mas nada disso foi feito, até porque não existe respaldo técnico, legal e na realidade para desconsiderar os critérios de similaridade utilizados pela RECORRENTE que encontra amplo respaldo na legislação de preços de transferência e, inclusive, jurisprudência deste E. CARF”*.

- e) Reitera que os contratos parâmetros e praticados chegam em valores idênticos, quando considerada a taxa diária de afretamento como critério de comparação.
- f) Subsidiariamente, requesta realização de perícia para investigar o ajuste de preço praticado, considerando que a DRJ afastou o ROACE no método comparativo, mas não informou qual o cálculo adequado que permitisse manter os valores lançados, apresentando quesitos a serem respondidos pela autoridade diligenciante.

07. A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário (fls. 6582/6614), onde defende a manutenção das autuações, reiterando os fundamentos da DRJ.

08. Consta dos autos derradeira petição de fls. 6616/6629, em que a contribuinte reitera os pedidos formulados no recurso voluntário, mas requesta o julgamento em colegiado diverso, ante a alegada conexão com outros processos. Tal matéria foi apreciada pela Presidência da 1ª Seção do CARF (fls. 6685/6686), a qual negou o pedido de distribuição por conexão, vindo os autos a julgamentos nesse momento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Fredy José Gomes de Albuquerque**, Relator

09. O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade para ser conhecido.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

10. A parte suscita nulidade do lançamento por erro de metodologia na apuração da base de cálculo dos tributos, uma vez que a administração tributária equivocou-se ao utilizar o índice ROACE como critério para definir o valor do preço parâmetro, uma vez que (a) levou em consideração períodos diferentes do ano de 2016 (foram calculados de 2011 a 2018) e (b) os grupos econômicos situados no exterior, que apresentaram os dados para obtenção do preço parâmetro, atuam em inúmeras atividades diversas, não apenas afretamento de embarcações, razão pela qual as informações são inservíveis para realizar as comparações necessárias à solução do litígio.

11. Importa registrar o que o citado índice ROACE foi utilizado pelo TVF para identificar a taxa média de retorno dos investimentos efetuados pelas proprietárias das embarcações afretadas. Tal taxa de retorno equivale à média ponderada do índice ROACE (*Return on Average Capital Employed* – Retorno sobre Capital Médio Empregado) das empresas proprietárias/construtoras das plataformas que realizam contratos de afretamento e que firmam contratos com terceiros não vinculados (grupos econômicos SBM, SAIPEN, MODEC e TEEKAY)

12. O índice ROACE é resultado da divisão do EBIT (*Earnings Before Interest and Taxes* - Lucro Antes dos Juros e Tributos) pela média do capital empregado (Ativo Total Médio – Passivo Circulante Total Médio), tendo sido coletados a partir dos Relatórios Anuais publicados pelos grupos econômicos SBM e SAIPEN. Quanto aos grupos econômicos MODEC e TEEKAY, a fiscalização calculou o índice considerando os dados constantes de seu ativo total, passivo circulante total e lucros antes dos juros e impostos, os quais constam dos relatórios *Full Year*

Financial Results (Resultados Financeiros Anuais) e *Form 20 F* (relatório econômico-contábil apresentado anualmente à SEC – *United States Securities and Exchange Commission* - Comissão de Títulos e Câmbio dos Estados Unidos).

13. Assim, o Fisco utilizou dos dados globais de 2011 a 2018, ainda que o lançamento se refira exclusivamente a 2016, efetuando a média dos índices ROACE das empresas no período considerado, ponderada pelas taxas diárias de afretamento de cada grupo.

14. A DRJ reconheceu o duplo equívoco nesse método de apuração do preço parâmetro.

15. PRIMEIRO: Em relação à **divergência de períodos**, a DRJ expressamente reconheceu o equívoco nos seguintes termos (com grifos):

Reafirmo, portanto, que a inclusão do ROACE como taxa de retorno do investimento reduziu a diferença entre os contratos comparáveis e os praticados, consequentemente reduzindo o valor do ajuste e, por conseguinte, o valor do lançamento. **Porém, sua utilização foi inapropriada**, como segue:

Com relação aos **protestos contra a utilização dos índices ROACE dos anos de 2011 a 2018, incluindo anos posteriores a 2016, de fato, o art. 11 da IN RFB estabelece limites temporais para a comparabilidade de preços**, já que o inciso II indica que as operações utilizadas devem **“corresponder a preços independentes realizados no mesmo ano-calendário das respectivas operações de importação sujeitas ao controle de preços de transferência”**. E, ainda, o §2º do mencionado artigo prevê que, em caso de inexistência de preço independente no ano-calendário da importação **“poderá ser utilizado preço independente relativo à operação efetuada no ano-calendário imediatamente anterior ao da importação”**, ajustado pela variação cambial do período.

Note-se então, que, a regra é não permitir a comparação de preços independentes para além do ano das operações, estendendo-se o período (excepcionalmente) para, no máximo, o ano-calendário **imediatamente anterior**.

O que ocorreu nos autos foi a comparação direta não com preços de outros anos, mas a influência do índice contábil em questão que influenciaram o preço parâmetro calculado pela própria Interessada referente a 2016 (através da média de percentuais pretéritos, atuais e futuros, abrangendo período de 2011 a 2018).

16. Com efeito, houve descumprimento da IN RFB 1312/2012, à época vigente, que expressamente determinava que os preços independentes coletados de terceiros para realizar a comparação com o preço praticado devem corresponder **ao mesmo ano-calendário das respectivas operações** sujeitas ao controle de preços de transferência, a saber:

Instrução Normativa RFB nº 1312, de 28 de dezembro de 2012

Art.11. A partir de 1º de janeiro de 2013, as operações utilizadas, para fins de cálculo, devem:

...

II - corresponder a preços independentes realizados no mesmo ano-calendário das respectivas operações de importações sujeitas ao controle de preços de transferência.

...

§ 2º Na hipótese prevista no inciso II do caput, não havendo preço independente no ano-calendário da importação, poderá ser utilizado preço independente relativo à operação

efetuada no ano-calendário imediatamente anterior ao da importação, ajustado pela variação cambial do período.

17. Inequívoco, portanto, o erro de metodologia utilizado pela administração tributária para obter o índice ROACE baseado nos anos de 2011 a 2018, tratando-se de erro invencível de natureza material, pois alcança o critério mais importante do lançamento: a correta indicação da base de cálculo.

18. Para que não restem dúvidas quanto ao erro de metodologia que implica na inutilidade de dados relacionados a períodos diferentes do ano-calendário de 2016, a decisão recorrida expressamente reafirma a imprestabilidade do método utilizado (grifou-se):

Ou seja, até se poderia afirmar que, reajustar o preço parâmetro de 2016 utilizando índices que extrapolassem o limite temporal de 2016 (retro e ultrativamente) para abranger o lastro temporal abrangido tanto pelos contratos praticados em 2016 como pelos contratos comparados, não teria o condão de afastar critérios de comparabilidade entre os contratos, mas sim de criar critérios de similaridade, elevando, inclusive, o preço parâmetro final, anulando parte dos efeitos da primeira variável.

Todavia, tais ajustes, no meu entendimento, não podem ser aplicados no cálculo do preço parâmetro do próprio ano de 2016, que deve se basear em variáveis, índices e valores devidamente conhecidos, válidos e públicos no máximo até 31/12/2016, quando a apuração de ajustes pelas regras de preço de transferência deve ser feita pelo contribuinte. Pois não há como esperar que, em 31/12/2016, para cumprimento de sua obrigação fiscal de proceder à análise de preços de transferência, o contribuinte possa utilizar índice que só virá a ser conhecido dois anos depois, mormente quando não se espera que os ajustes possam vir a ser alterados posteriormente para utilização de índices ou valores mais benéficos ao contribuinte.

Desta forma, o Fisco quando da autuação deve também se limitar à utilização de valores, dados e índices que estivessem devidamente disponíveis até 31/12/2016 para o ajuste do Contribuinte, sendo, portanto, inaplicável índice obtido mediante utilização de valores posteriores a esta data, como no presente caso.

19. Concorde com os fundamentos da DRJ nesse ponto e entendo que os dados coletados em períodos diversos impedem a administração tributária de validar informações inservíveis à composição da base de cálculo dos lançamentos.

20. SEGUNDO: o acórdão recorrido reconhece um **segundo erro relacionado à obtenção de dados de grupos econômicos** que atuam em diversas atividades, cujas receitas não se vinculam apenas a contratos de afretamento de embarcações, havendo inúmeros outros segmentos econômicos que não podem ser utilizados como critérios de comparação de preços.

21. Nesse ponto, a DRJ assim entendeu (com grifos):

Quanto à impossibilidade de utilização do índice ROACE *do grupo econômico* para avaliar retorno sobre o capital por uma empresa e uma atividade específica, verifico, que, de fato, o cálculo do índice levou em consideração a média dos valores adotados diretamente pelas **empresas afretadoras, proprietárias /construtoras** das embarcações, nos contratos indicados como parâmetro pela Interessada:

- **SBM offshore:** empresa especializada em produção de energia em águas profundas, explorando recursos energéticos dos oceanos e mares em todas as suas formas, possuindo perfil corporativo de *projetos, construção, instalação e operação de instalações flutuantes offshore* para a indústria de energia offshore¹;
- **SAIPEM:** empresa de engenharia avançada para *projeto, construção e operação de infraestruturas e plantas complexas*, sob o mar e em terra, incluindo setor de perfuração e investimentos na área de petróleo e mercado de gás²;
- **MODEC:** indústria offshore de petróleo e gás, atuando no *fornecimento de equipamento, engenharia, gerenciamento de projetos, e no fornecimento e supervisão de construção de unidades flutuantes de produção, incluindo projetos de FPSO*³;
- **TEEKAY:** empresa de *serviços marítimos (transporte de energia marinha), operadora e proprietária de navios-tanque (de petróleo), fornecendo projetos e supervisão de novas construções, gerenciamento de navios, e gerenciamento comercial*⁴.

Ora, a Interessada possui razão, não só quanto a alegação de que os contratos parâmetros representam baixa representatividade se comparados às operações totais das referidas empresas afretadoras, mas também quanto a afirmação de que a apuração do ROACE advém do conjunto de contratos por elas firmados.

Note-se que o índice é calculado levando em conta, não somente os investimentos realizados na atividade de afretamento, mas sim do total médio de todos os ativos, e que como se verifica acima, diversas outras atividades são desempenhadas pelas empresas construtoras/ afretadoras, de modo que a

¹ https://www-sbmoffshore-com.translate.goog/newsroom/press-releases/2022/06-04-2022/annual-general-meeting-2022-resolutions-and-company-update?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=pt&_x_tr_hl=pt-BR&_x_tr_pto=sc

² https://www-saipem-com.translate.goog/en/media/news/2021-10-05/saipem-awarded-new-contracts-drilling-onshore-middle-east-and-south-america?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=pt&_x_tr_hl=pt-BR&_x_tr_pto=sc&referral=%2Fen&modalId=n1210

³ https://www-modec-com.translate.goog/business/floater/fpso/?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=pt&_x_tr_hl=pt-BR&_x_tr_pto=sc

<https://clickmacae.com.br/noticias/18274/maior-projeto-de-fpso-no-brasil-da-modec-para-o-campo-de-bacalhau-escolhe-tecnologia-suez>

<https://epbr.com.br/com-cinco-fpso-em-producao-modec-estima-contratar-600-novos-trabalhadores-no-brasil-em-2021/>

⁴ https://www-teekay-com.translate.goog/about-us/history/?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=pt&_x_tr_hl=pt-BR&_x_tr_pto=sc
https://www-teekay-com.translate.goog/business/services/?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=pt&_x_tr_hl=pt-BR&_x_tr_pto=sc

utilização do referido índice para ajuste de preço parâmetro em atividade específica de afretamento geraria, por si só, distorção, e não uma aproximação para efeitos de comparação de preços.

Alerte-se também, que, de fato, nenhum contrato isoladamente refletiria, necessariamente, o valor do índice em determinado ano, mesmo porque, o índice é obtido pela gama de contratos praticados anualmente.

Nesse sentido, a utilização do ROACE como taxa de retorno do investimento no presente caso não valida, pelo contrário, afasta os critérios de comparabilidade pela similaridade.

Destarte, **acolho os argumentos da interessada e voto pelo afastamento da aplicação do índice ROACE como taxa de retorno do investimento, cancelando o ajuste respectivo, devendo permanecer como critério de ajuste de similaridade apenas o prazo inicial dos contratos.**

22. Entendo que a DRJ novamente acertou ao considerar equivocada a utilização das informações dos grupos econômicos relacionadas a todos os seus contratos, pois, como visto, também albergam **outras atividades** não relacionadas ao afretamento de embarcações. São informações inservíveis à comparação de preço parâmetro que seja útil à solução do caso concreto e representa erro de metodologia na apuração da base de cálculo dos lançamentos.

23. Ocorre que, apesar da DRJ objetivamente desconsiderar o critério jurídico para determinar base tributável dos autos de infração, aproveitou outros fundamentos para determinar o “afastamento da aplicação do índice ROACE como taxa de retorno do investimento, cancelando o ajuste respectivo, **devendo permanecer como critério de ajuste de similaridade apenas o prazo inicial dos contratos**”.

24. A contribuinte contesta essa conclusão e a trata como mudança de critério jurídico imposta pelo art. 146 do CTN, que assim determina:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

25. De fato, o critério jurídico utilizado pela administração tributária para realizar os lançamentos baseou-se na identificação da taxa média de retorno dos investimentos efetuados pelas proprietárias/construtoras das plataformas afretadas, no caso, os terceiros envolvidos. Utilizou-se o já citado índice ROACE para auferir o valor dos preços parâmetros sobre os quais os tributos foram lançados.

26. Essa informação pode ser observada no item 3 do TVF, que trata da metodologia do lançamento:

3 – Do lançamento

O método de apuração dos Preços Parâmetros, por parte das empresas do consórcio, foi apresentado no item 2 deste Termo. Considerando que há

distorções na apuração deste Preço Parâmetro (vide item 2.1), **esta fiscalização procedeu a novos cálculos**, apresentados a seguir.

...

2) Apuração da razão entre as taxas de afretamento dos contratos comparados quando considerados os diferentes prazos acordados nesses contratos. **O objetivo do cálculo que será aqui demonstrado é obter um índice de ajuste à razão entre a taxa diária de afretamento e o valor de reposição (índice de comparação empregado pela fiscalizada), mas que incorpore as diferenças entre os prazos contratuais e a taxa de retorno do ativo.** Serão calculados pela metodologia a seguir detalhada, a Taxa de Afretamento Praticada e a Taxa de Afretamento Parâmetro. "Conforme explicado, esse índice será a razão entre a taxa de afretamento praticada e taxa de afretamento parâmetro considerando os diferentes prazos e uma taxa de retorno sobre o investimento:

A apuração, tanto da taxa de afretamento praticada quanto da taxa de afretamento parâmetro empregada no índice de ajuste, foi efetuada mediante a utilização da fórmula de matemática financeira concernente a avaliação de investimentos pela taxa interna de retorno, cuja notação é dada por:

$$P = R \times (1+i)^n - 1$$

$$i \times (1+i)$$

ou, reescrevendo-a, por:

$$R = P \times i \times (1+i)^n$$

$$(1+i)^n - 1$$

Onde:

P = Valor do Investimento*

R = Renda por período (no caso, o valor do afretamento a cada período)

n = Período de tempo (no caso, o prazo dos afretamentos em anos)

i = Taxa de retorno do investimento (no caso, a taxa média ponderada de retorno, conforme anteriormente explicado)

*Como o objetivo deste cálculo é determinar a razão entre as taxas de afretamento quando considerados os diferentes prazos contratuais, o montante utilizado a título de “valor do investimento” é indiferente e não interfere na relação percentual obtida. Na apuração foi adotado valor do investimento igual a 1.000, mas poderia ser adotado qualquer valor a este título que a relação percentual obtida a partir do cálculo permaneceria a mesma.

27. Note-se que o incide ROACE integra a metodologia aplicada. Aliás, é fator essencial para o cálculo da base de cálculo, não podendo ser desconsiderado do mesmo.

28. Não obstante, mesmo que a DRJ tenha expressamente reconhecido a inservibilidade do incide ROACE na formação do preço parâmetro, utiliza-se de critério jurídico parcialmente utilizado pela autoridade lançadora para considerar apenas outros fatores, modificando a forma de apurar a base de cálculo.

29. Tal providência revela o equívoco de modificar critérios jurídicos do lançamento, na tentativa de *salvá-lo*, em total descompasso com as regras do Código Tributário Nacional.

30. Destaque-se que o lançamento tributário é um ato administrativo vinculado, parametrizado em requisitos legais, que exigem a desconstituição do ato equivocadamente realizado. O dever de controle da legalidade do ato administrativo impõe ao fisco e aos órgãos julgadores a revisão de lançamentos que não preencham os requisitos de constituição regular do crédito tributário.

31. Outrossim, ao realizar ato administrativo, inclusive o lançamento de tributo, a autoridade não apenas aplica a lei, mas cumpre a *“função de concretizar e de estabilizar as relações jurídicas entre o Estado e o cidadão particular”*, conforme leciona Hartmut Maurer⁵, pois deles nascem pretensões jurídicas presumivelmente válidas que exigem o atendimento da legalidade, eficiência e expectativa de confiança decorrentes do Estado de Direito.

32. Por isso mesmo, o lançamento assume um caráter definitivo, conforme previsão do art. 145 do CTN, porquanto vinculado e parametrizado pelas exigências legais, mas nunca irrevogável. Havendo a comprovação de que a autoridade administrativa cometeu erro de fato ao lançar o crédito tributário, é dever dela mesma desconstituir o respectivo ato administrativo que se baseou em premissa fática equivocada e fora constatado posteriormente pelo agente do Estado. Não o fazendo, cabe às instâncias de julgamento corrigirem a rota equivocada.

33. Destaque-se – e aqui é sempre importante destacar – que não se admite Revisão de Lançamento por erro de direito, assim entendido aquele que pretenda alterar o lançamento por modificação de critério jurídico que motivou a realização do ato administrativo. É dizer: a revisibilidade de lançamento é oponível unicamente diante do cotejo de circunstâncias materiais, jamais alteração de critérios interpretativos, não sendo lícito que a autoridade lançadora tenha determinado entendimento sobre eventual controvérsia jurídica e, após o lançamento, pretenda alterá-lo para modificar sua interpretação.

34. Aliás, o próprio CTN disciplina que *“a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”* (art. 146).

35. Registre-se, por fim, que a Lei nº 9.784/99, ao regular o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, expressamente determina o dever revisão de processos administrativos que resultem em sanções, *“quando surgirem fatos novos ou circunstâncias*

⁵ MAURER, Hartmut: CONTRIBUTOS PARA O DIREITO DO ESTADO. HECK, Luís Afonso (Tradução). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 108. Cf. MELIS, Giuseppe. L'Interpretazione nel diritto tributario. Padova: CEDAM, 2003. p. 514. GARCÍA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 77.

relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada” (art. 65), aplicando-se também nos casos de inadequação de lançamentos por ausência de materialidade do fato gerador ou de apuração inadequada de base de cálculo, não sendo lícito, a meu juízo, que de tal revisão resulte agravamento do lançamento originário, mercê da expressa vedação do parágrafo único do citado artigo.

36. A validade do lançamento está condicionada à realização de atos administrativos pautados no cumprimento de regras jurídicas, não se admitindo que a administração tributária pretenda convalidar erros que colidam com o regular atendimento aos princípios da legalidade e estrita tipicidade.

37. Não se valida ato administrativo eivado da pecha de nulidade que decorra de erro de metodologia do levantamento fiscal, por expressa violação à regularidade do lançamento prevista no art. 142 do Código Tributário Nacional, além de representar inadequação procedimental que fulmina o dever de correta constituição do crédito tributário.

38. **Não é dado ao julgador corrigir lançamento tributário mal feito**, inadmitindo-se validar auto de infração claramente maculado pela pecha de vício material que decorra de inadequada composição da base de cálculo ou qualquer outro elemento essencial do lançamento.

39. Vê-se dos autos elementos de fato que evidenciam os equívocos perpetrados pela administração tributária ao pretender lançar crédito tributário pautado em erro insanável.

40. Mais vale desconstituir lançamentos tributários mau conduzidos a admitir o descumprimento da lei!

41. Outrossim, registre-se que o erro na apuração macula integralmente o lançamento do crédito tributário em seu aspecto elementar, verdadeiramente substancial, tratando-se de vício insanável do qual resulta nulidade material do auto de infração. Não se está diante de erro procedimental de natureza sanável, do qual hipoteticamente não resultaria qualquer espécie de cerceamento ou vilipêndio à defesa. Não é o que se vê do caso em análise.

42. Se, por um lado, é verdade que não há nulidade sem prejuízo (*“pas de nullité sans grief”*), por outro, só não há prejuízo quando se pretende convalidar erros instrumentais simples, desde que seja dado ao contribuinte exercer sua defesa plenamente e condicionado ao fato de que o equívoco procedimental não gere embaraço ao devido processo legal. Com efeito, os instrumentos procedimentais não são um fim em si mesmos, por isso se admite que equívocos formais sejam corrigidos se a matéria que subjaz à forma seja alcançada.

43. Não obstante, o erro de lançamento oriundo de inadequação da metodologia de apuração não representa equívoco procedimental, mas **consubstancia verdadeira ilegalidade na constituição do crédito tributário**, maculando toda a autuação, viciando a relação jurídica que dela resulte e desconstruindo os parâmetros da lei que a elevam ao mesmo patamar de relevância dos demais elementos essenciais à sua formação.

44. **Não se negocia com a ilegalidade. Não se convalida erro materialmente insanável. Não se extraem efeitos jurídicos válidos de ato administrativo nulo.**

45. Registre-se que não se defende aqui a aplicação de formalismo exagerado no âmbito do processo administrativo tributário, pois esta Relatoria tem o firme entendimento de que o julgador deve admitir a construção de solução jurídica que permita alcançar a verdade material, mediante critérios e instrumentos de moderação, seja para impedir a desconstituição

desnecessária de créditos tributários cuja validade seja atestável, seja para garantir o livre exercício do direito de defesa. O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, e, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, evita *“que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é, ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte, ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial”* (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322/323).

46. Por outro lado, a busca da verdade material, além de ser direito do contribuinte, representa uma exigência procedimental, a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores no âmbito do processo administrativo tributário, a ela condicionada a regularidade da constituição do crédito tributário e os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias dele decorrentes.

47. Mas nada disso autoriza convalidar ato administrativo materialmente nulo, oriundo de inadequada metodologia do levantamento fiscal.

48. Leandro Paulsen tem razão ao afirmar que *“não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo”*⁶.

49. Penso que o erro apontado macula diretamente um dos elementos obrigatórios de constituição de crédito tributário a que alude o art. 142 do CTN.

50. A imprestabilidade de atos administrativos de matriz tributária decorre da ausência de comprovação fenomênica dos elementos essenciais da hipótese normativa, de inadequada indicação da matéria tributável que subjaz à respectiva pretensão fazendária, do incorreto cômputo do quanto devido, e/ou da errônea atribuição de sujeição obrigacional passiva e ativa dos titulares de direitos e obrigações. Quaisquer dessas pechas destrói o lançamento e o torna inservível aos fins a que se destina, por ausência de legalidade que justifique validá-lo.

51. É dever do julgador administrativo tributário, ao exercer a função jurisdicional⁷ que lhe compete, desconstituir o lançamento que seja praticado com inadequação da apuração dos elementos essenciais à constituição do crédito tributário, representados nos respectivos *critérios material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal* da norma jurídica tributária, sem os quais se

⁶ PAULSEN, Leandro. *CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO À LUZ DA DOUTRINA E DA JURISPRUDÊNCIA*. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

⁷ Conforme notável obra da Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, objeto de sua tese de doutoramento junto à Universidade de São Paulo, ao lecionar que: “reconhece-se que os julgadores administrativos tributários exercem função jurisdicional, tendo competência para dizer o direito aplicável ao caso concreto, com a interpretação estatal dos textos normativos diante de uma lide. Portanto, os julgadores administrativos podem resolver litígios instaurados a partir de um ato administrativo tributário” (DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. *EFEITOS DAS DECISÕES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO*. Belo Horizonte: Forum, 2021, p. 43).

deve reconhecer a nulidade material ou improcedência dos autos de infração que desatendam a previsão legal.

52. Com efeito, seja no antecedente da norma (previsão hipotética de materialidade, espacialidade e temporalidade), seja no consequente de sua aplicação (sujeição passiva, sujeição ativa e quantificação), tem-se como condição à regularidade do lançamento a correta indicação de todos esses elementos, uma vez que, *“na identificação do fato jurídico, a tipicidade compreende, pois, todos os elementos do conceito da hipótese: materialidade, temporalidade e espacialidade, bem como do conceito do consequente, isolados mediante criteriosa seleção das propriedades necessárias e suficientes à sua qualificação”*⁸.

53. A decisão de piso apontou corretamente os equívocos perpetrados no lançamento, porém, pretendeu inovar nas razões que teoricamente justificariam a análise, porém, a meu juízo, tal providência representa uma ilegalidade por expressa disposição legal.

54. Assim, entendo que o lançamento é materialmente nulo, justificando-se a insurgência da contribuinte em seu recurso voluntário.

55. Considerando o reconhecimento da nulidade suscitada, não se faz necessário apreciar as razões de mérito, por perda de objeto.

DISPOSITIVO

56. Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, para decretar a nulidade material dos lançamentos.

Assinado Digitalmente

Fredy José Gomes de Albuquerque

⁸ TÔRRES, Heleno. DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PRIVADO: AUTONOMIA PRIVADA, SIMULAÇÃO E ELUSÃO TRIBUTÁRIA. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 66