



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.721274/2021-17
ACÓRDÃO	1201-007.167 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INTEGRA OFFSHORE LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

PROJETOS DE LONGO PRAZO. POC. VARIAÇÕES CAMBIAIS. INDEPENDÊNCIA DOS REGIMES.

Nos termos do art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, os direitos e as obrigações decorrentes de variações cambiais devem ser reconhecidos no momento da liquidação da operação (regime de caixa), *salvo opção em contrário pelo regime de competência*, que deve ser exercida pelo contribuinte em janeiro do ano-calendário.

A sujeição do Recorrente ao reconhecimento de receitas do contrato de longo prazo afetado pelas variações cambiais pelo método POC, conforme o *regime de competência específico* do art. 10, §1º, “a” do Decreto-lei nº 1.598/77, não impede o reconhecimento dos efeitos da variação cambial no momento da liquidação do contrato.

O entendimento de que os efeitos da variação cambial deveriam ser reconhecidos período a período, proporcionalmente às receitas já reconhecidas pelo POC aplica indevidamente às variações cambiais um regime jurídico autônomo, desconsiderando a especialidade da norma contida no *caput* do art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. A Conselheira Isabelle Resende Alves Rocha declarou-se impedida de participar do julgamento, sendo substituída pela Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah – Relator

Assinado Digitalmente

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jose Eduardo Genero Serra, Renato Rodrigues Gomes, Raimundo Pires de Santana Filho, Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Ana Claudia Borges de Oliveira (substituto] convocado[a] para eventuais participações)e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autuação por (i) glosa de despesas com variação cambial e (ii) glosa de despesas com exigência de Imposto de Renda Retido na Fonte à alíquota de 35% — com reajustamento da base de cálculo — sobre pagamentos considerados inidôneos, diante da constatação de que pagamentos realizados pelo Contribuinte seriam destinados (em parte ou integralmente, a depender do caso) a repassar propina paga pela contratante do Contribuinte (a TUPI BV, controlada da Petrobrás na Holanda) às empresas contratadas pelo Contribuinte no bojo da execução dos trabalhos do Contribuinte contratados pela TUPI BV.

A fiscalização entendeu que:

a) não teria sido comprovada a realização dos negócios objetos dos contratos firmados com R A DOBYENSKI HOTELARIA E SERVIÇOS EIRELI e com a VEOLIA WATER TECHNOLOGIES BRASIL LTDA, consistindo em pagamento para repasse de propina, conforme depoimento, o Sr. Ivo Dworschak Filho;

b) teria ocorrido superfaturamento dos contratos com a CHEMTECH SERVIÇOS DE ENGENHARIA E SOFTWARE LTDA e com a VEOLIA WATER TECHNOLOGIES BRASIL LTDA, pois em depoimento o Sr. Ivo Dworschak Filho afirmou que 50% do valor pago pelo Contribuinte às terceiras empresas consistiria no dito superfaturamento para repasse de propina, razão pela qual, “*por conservadorismo da fiscalização*”, foi glosado 20% do valor pago; e

c) o Recorrente teria adotado critérios equivocados no cálculo da variação cambial, cuja retificação implicaria incremento do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

Em Impugnação, o Contribuinte alega:

Necessidade de julgamento conjunto com o processo nº 17227.721275/2021-61.

Decadência parcial, pois os fatos geradores ocorreram de janeiro de 2016 a março de 2017, sendo o lançamento cientificado ao Recorrente em dezembro de 2021, razão pela qual teria ocorrido a decadência relativamente aos rendimentos anteriores a dezembro de 2016, nos termos do art. 150, §4º do CTN, considerando que o Contribuinte transmitiu declarações no ano-calendário em questão e não houve fraude.

Nulidade, pois lavrou-se parte da autuação relativa à variação cambial sem que a autuação tivesse apresentado elementos suficientes para que o Contribuinte pudesse identificar a metodologia de cálculo utilizada para chegar aos valores em cobrança, inexistindo qualquer referência à metodologia de cálculo utilizada ou à origem dos valores constantes das tabelas apresentadas.

Nulidade, por falta de apuração do crédito representado pelas variações cambiais ativas que também foram lançadas como receita em contrapartida às despesas com variação cambial, bem como por violação à verdade material do regime adotado pelo contribuinte para reconhecer os efeitos fiscais de variação cambial (caixa).

Nulidade, pois autuação careceria de fundamentação e, principalmente, acervo probatório quanto aos fatos alegados, visto que, para sustentar as acusações, a Fiscalização se baseou exclusivamente nas informações aduzidas pelo Ministério Público Federal, prestadas por terceiros nos autos do processo de medidas cautelares criminais, sem que tivessem sido apresentadas provas, seja relacionadas ao procedimento cautelar criminal ou em sede administrativa fiscal. Alega, ainda, que até o momento da impugnação o MPF não havia acusado o Recorrente, revelando que nem mesmo o MPF se convenceu a partir tão somente dos elementos de prova utilizados pela autoridade fiscal.

No mérito:

Alega que todos os valores deduzidos e pagos às empresas relacionadas na autuação ora combatida se referem a serviços que foram devidamente prestados, essenciais à execução do Contrato firmado com a Petrobrás, cujos valores pagos estão de acordo com o praticado no mercado, conforme análise que faz contrato a contrato.

No tocante aos valores exigidos em relação à variação cambial, alega que o Contribuinte adota o método POC (*percentage of completion*) para contabilização das receitas do contrato com base na evolução real dos custos (art. 478 do RIR/2018), e que a variação da taxa de câmbio ao longo do tempo de execução do Contrato foi considerada tanto no custo quanto nos reajustamentos periódicos do valor do contrato.

Afirma que deixou de refletir adequadamente o regime de competência na contabilização das variações cambiais ativas e passivas atreladas ao contrato, contabilizando-as pelo regime de caixa, mas que isso não trouxe prejuízo pois optou pela tributação das receitas

operacionais também pelo regime de caixa, de maneira que os efeitos da variação cambial atrelada ao contrato em análise só foram reconhecidos no momento de sua liquidação, que ocorreu no momento da entrega dos produtos (módulos) e a sua consequente transferência, no exercício de 2016. Alega que os adiantamentos recebidos são eventos financeiros que não representam receita tributável naquele momento.

Insurge-se contra a ocorrência de bitributação pela ocorrência simultânea de glosa de despesas com subcontratações, e da imputação do IRRF por pagamentos considerados inidôneos (sem causa).

Questiona a multa qualificada e pleiteia a produção de prova por todos os meios em Direito admitidos, bem como a conversão do julgamento em diligência.

O Acórdão recorrido deu provimento parcial à Impugnação.

O provimento parcial decorreu do afastamento integral da glosa por despesas supostamente inidôneas e, conseqüentemente, do afastamento integral do correspondente lançamento de IRRF por pagamento sem causa. Vejamos o resumo do conteúdo decisório do acórdão:

- “1) Exonerar a contribuinte do pagamento do IRPJ, no importe de R\$ 57.742,81, acompanhado da multa de ofício, no percentual de 150%, e dos juros de mora correspondentes;
- 2) Manter o saldo remanescente de IRPJ, no valor de R\$ 65.658.174,92, acompanhado da multa de ofício, no percentual de 75%, e dos juros de mora calculados até a data do efetivo pagamento;
- 3) Exonerar a contribuinte do pagamento da CSLL, no importe de R\$ 20.787,40, acompanhada da multa de ofício, no percentual de 150%, e dos juros de mora correspondentes;
- 4) Manter o saldo remanescente de CSLL, no valor de R\$ 23.645.582,97, acompanhada da multa de ofício, no percentual de 75%, e dos juros de mora calculados até a data do efetivo pagamento;
- 5) Exonerar a contribuinte do lançamento integral de IRRF.”

Não houve declaração de Recurso de Ofício, já que a exoneração parcial não atingiu o valor de alçada.

Em maiores detalhes, o Acórdão Recorrido:

Afastou a alegação de necessidade de julgamento conjunto com o processo nº 17227.721275/2021-61, por não encontrar amparo na legislação vigente, pois correspondem a períodos de apuração diferentes e existem infrações no presente processo que não foram detectadas naquele — das três infrações apontadas neste, somente a infração capitulada como contabilização de despesas com base em documentos inidôneos é comum aos dois processos.

Afastou as nulidades, por entender que os lançamentos foram realizado nos moldes estabelecidos pelo Código Tributário Nacional, não se configurando qualquer violação ao CTN e, tampouco, ao artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Afastou a decadência sob as premissas de que sua contagem pelo artigo 150, §4º do CTN demandaria a antecipação do pagamento e a ausência de dolo, fraude ou simulação.

Relativamente à autuação por contabilização de despesas com base em documentos inidôneos verificou, a partir da ECF, ter havido retenção de IRPJ, mas não de CSLL no ano-calendário de 2016, mas que mesmo assim a multa aplicada foi de 150% o que impediria o reconhecimento da decadência. Por isso afastou a autuação nesta parcela.

Para a parcela da autuação sobre as variações cambiais, relativamente à qual a multa não foi qualificada, reconheceu a aplicação do artigo 150, §4º do CTN. Assim, pontuou que o fato gerador do tributo se completou somente em 31/12/2016, de maneira que o termo a quo do prazo decadencial se encerraria em 31/12/2021, após a ciência do auto de infração ocorrida em 28/12/2021, razão pela qual também afastou a decadência.

Sobre o IRRF por pagamento sem causa, observou a natural inexistência de retenção sob esta rubrica, mas afastou a decadência pela contagem do art. 173, I do CTN, nos termos da Súmula CARF nº 114, já que o fato gerador mais antigo (o pagamento mais antigo) ocorreu em 01/02/2016, razão pela qual o prazo decadencial iniciou-se em 01/01/2017, com encerramento em 31/12/2021, também após a ciência da autuação.

No mérito:

1) Sobre as despesas consideradas inidôneas consistindo em pagamento sem causa, encampou o entendimento firmado pela mesma Turma julgadora relativamente ao ano-calendário de 2015 no julgamento do processo administrativo nº 17227.720403/2020-79 (Acórdão 106-035.727, de 28/08/2023), pelo qual, em síntese, a autuação teria sido calcada tão somente nas delações firmadas perante o MPF, inexistindo prova alguma de que os pagamentos seriam inidôneos e o Contribuinte teria, além disso, demonstrado sua idoneidade.

Vejamos excerto que considero importante transcrever:

“Na parte inicial da defesa de mérito afirma que a fiscalização se apoia nas alegações contidas na petição inicial do Ministério Público Federal (MPF) e nas percepções do MPF para requisição de medidas cautelares criminais em relação à delação premiada de pessoas ligadas à autuada. Acrescenta que o fisco sequer se apoiou nos depoimentos dos delatores, assumindo como verdade as informações, afirmações e juízo de valor do MPF externados na petição inicial de requisição de medidas cautelares na esfera penal.

De fato, a autoridade fiscal, como se observa no TVF, ancora a maior parte do lançamento nas conclusões do MPF e nas informações prestadas pelos delatores. Isso é inegável.

Ainda que se tenha feito algumas verificações na contabilidade da autuada e das fornecedoras/prestadoras de serviço envolvidas, há citação ao conteúdo das delações em todo o TVF, assumindo tal conteúdo como prova da ocorrência da infração aqui tratada.

De se destacar, de início, que o TVF não faz nenhuma referência a existência de qualquer prova que pudesse corroborar o que foi delatado junto ao MPF. Assim, o que temos são as informações prestadas pelos delatores e as conclusões do MPF após valoração sua daquilo que ouviu.

De plano devemos deixar registrado que os membros do MPF não têm competência legal para prática do procedimento fiscal e muito menos para operacionalização do lançamento tributário. Nesse passo, suas conclusões acerca de assuntos que possam ter repercussão na seara tributária servem, salvo melhor juízo, como notícia para que o auditor fiscal possa dar início ao procedimento de verificação fiscal. Suas conclusões, desacompanhadas de documentação, não têm força probante.

Os acordos de colaboração premiada, como muito acertadamente aponta a impugnante, é um mero meio de obtenção de prova, não podendo ser considerados como prova em si mesmo.

O tema foi tratado de maneira didática e bem fundamentada no artigo do Dr. Igor Mauler Santiago, <https://www.conjur.com.br/2018-jun-06/consultor-tributario-delacao-premiada-nao-serve-fundamento-autuacao-tributaria>..... que vai a seguir transcrito:

“Os seus reflexos chegaram ao campo tributário. De fato, a Receita Federal tem autuado os delatados para exigir-lhes IRPF sobre as quantias que os delatores afirmam ter-lhes repassado ou ter movimentado em seu nome. O exame da validade dessas autuações pressupõe um breve estudo do instituto no Direito Penal, seu ramo de origem.

Naquilo em que aponta para terceiros, a delação premiada não é confissão, porque esta alude a atos próprios, e tampouco testemunho, pois este deve proceder “de um terceiro alheio ao objeto do processo, e não de quem é um imputado nele e, portanto, sujeito interessado”[1]. No mesmo sentido, afirma o ministro Roberto Barroso que “os delatores premiados, como as pessoas em geral, movem-se estrategicamente e fazem afirmações que atendam, muitas vezes, suas próprias circunstâncias e não a busca da verdade[2].

Isso se revela ainda mais verdadeiro quando se leva em conta o desalento em que normalmente se encontra o indivíduo que recorre à delação: iminência ou estado de perseguição criminal e/ou de encarceramento. Onde a qualificação da delação premiada, não como um meio de prova, mas como um meio de obtenção de prova (Lei 12.850/2013, artigo 3º, inciso I).

A diferença, segundo Gustavo Badaró, está em que “os meios de prova são aptos a servir, diretamente, ao convencimento do juiz sobre a veracidade ou não de uma afirmação fática (por exemplo, o depoimento de uma testemunha, ou o teor de uma escritura pública)”, ao passo que “os meios de obtenção de provas (por exemplo, uma

busca e apreensão) são instrumentos para a colheita de elementos ou fontes de provas, estes, sim, aptos a convencer o julgador”[3].

Bem por isso, a Lei 12.850/2013 é categórica ao afirmar que “nenhuma sentença condenatória será proferida com fundamento apenas nas declarações de agente colaborador” (artigo 4º, parágrafo 16), exigindo-se a sua confirmação por provas externas à delação. Isso também o que impõe o STF[4].

Essa, aliás, a razão pela qual não se reconhecem ao delatado interesse ou legitimidade para pleitear a nulidade do acordo que o menciona. Trata-se de negócio jurídico processual que, por si mesmo, só gera efeitos para quem o assinou.

Efeitos para o delatado só surgirão após a comprovação autônoma dos fatos que lhe digam respeito, em autos onde, “no exercício do contraditório”, poderá “confrontar, em juízo, as declarações do colaborador e as provas por ele indicadas, bem como impugnar, a qualquer tempo, as medidas restritivas de direitos fundamentais eventualmente adotadas em seu desfavor”[5].

As premissas acima – falta de neutralidade do delator, natureza do instituto como simples meio para a obtenção de provas e sua ineficácia contra terceiros – e a conclusão a que conduzem (imprescindibilidade de provas externas e robustas para a prolação de um juízo desfavorável) aplicam-se a todos os campos onde se queiram aproveitar os efeitos da delação premiada, inclusive no tributário, onde é lícito afirmar que esta justifica a abertura da fiscalização, mas não basta para fundamentar o lançamento.

Embora não trate de delação premiada, tem perfeita aplicação ao instituto a antiga jurisprudência segundo a qual “qualquer lançamento ou multa, com fundamento apenas em dúvida ou suspeição é nulo, pois não se pode presumir a fraude”[6]; “o lançamento tributário não pode se basear em simples indícios”, os quais devem ser confirmados “por provas eficazes”[7]; e “a atividade do lançamento tributário é plenamente vinculada e não comporta incertezas” á vista das quais “a exigência não pode prosperar”[8].

A solução seria igual ainda que, contra a lei e a jurisprudência, a delação fosse qualificada com prova. De fato, tratar-se-ia de prova emprestada, a qual – por força do contraditório – só é válida quando o processo de origem tem por parte o sujeito contra o qual ela será usada.

Segundo o STF, “a prova emprestada utilizada sem o devido contraditório (...) é vedada pelo art. 5º, LV e LVI, da Constituição”, constituindo “prova ilícita”[9]. Também o Carf condiciona a validade de auto de infração fundado em prova emprestada a “i) que a prova tenha sido originalmente produzida sob o crivo do contraditório; e ii) que o sujeito passivo da obrigação tributária, cujos interesses são postos em análise pela prova emprestada no processo administrativo, tenha participado do referido contraditório original, ou seja, seja parte no processo do qual a prova foi trasladada”[10].

(...)

Esses elementos, descritos com tintas fortes e entrelaçados com habilidade, mascaram a inanidade das autuações, que continuam baseadas na palavra do delator. Isso sem falar que mesmo esta é tomada de forma seletiva pela Receita, que dá por provado o recebimento dos recursos, mas despreza a afirmação do mesmo delator – quando é o

caso – de que estes constituíram doação eleitoral. Não contabilizada, é certo (a dar-se crédito irrestrito ao teor da delação, como quer o Fisco), mas nem por isso menos infensa ao imposto de renda das pessoas físicas.

Não surpreenderá se essas autuações, acaso referendadas pelo Carf, forem apresentadas em ações penais como corroborações externas das delações que justificaram o recebimento das denúncias, num moto contínuo cujo impulso inicial e único são as acusações – quiçá verdadeiras, quiçá não – feitas por criminosos confessos.

O contexto faz lembrar a insistente advertência de Lenio Streck – antecipada na seara tributária por Alberto Xavier – de que os agentes públicos não podem agir estrategicamente, comportando-se como partes que buscam vencer a todo custo (ou os seus poderes seriam privilégios odiosos), pois o seu único compromisso é com a aplicação impessoal da lei.”

Entendo que realmente as informações trazidas no acordo de colaboração premiada, quando desacompanhadas de forte lastro probatório, não podem ser fundamento para o lançamento pois, como já dissemos, são simples afirmações de que pode ser que tenha ocorrido os fatos narrados.

O TVF evidencia, a meu ver, que a autoridade fiscal, após tomar conhecimento do conteúdo da petição do MPF (de onde retirou os trechos citados) concluiu que teria ocorrido o citado superfaturamento, antes mesmo de iniciar o procedimento fiscal.

Alguns trechos do TVF revelam que o juízo de valor do MPF foi alçado ao status de presunção relativa da ocorrência do superfaturamento dos contratos entre a autuada e suas fornecedoras, com verdadeira inversão do ônus probatório. Vejamos:

“41. A Integra Offshore foi intimada a apresentar comprovação detalhada das compras efetuadas junto a estes fornecedores e limitou-se a juntar os documentos usuais dos negócios, não tendo apresentado nenhuma explicação quanto à formação dos preços contratados, apesar das graves suspeitas que pairam sobre os valores constantes dos documentos apresentados.

42. Poderia a Integra Offshore ter apresentado o resultado de cotações realizadas a época dos negócios ou documentos referentes a negócios realizados entre outros participantes isentos do mercado.

43. De outro lado, as fornecedoras da Integra Offshore seguiram a mesma linha nas respostas às intimações.

44. A Tecna não apresentou nenhum documento de comprovação de seus custos, se limitando a apresentar os boletins de medição que apenas repetem os valores contratuais, exatamente estes que estão sob escrutínio.

(...)

47. A Chemtech apresentou uma lista de valores formadores do custo, sendo eles basicamente relativos a mão-de-obra, como é natural na prestação de serviços de engenharia em geral.

(...)

53. Note-se que Chemtech e Veolia não apresentaram um demonstrativo da formação do custo dos produtos e serviços vendidos, assim como não fizeram a devida vinculação dos documentos aos custos, ao menos como exemplo.

54. Tecna, Chemtech e Veolia são empresas integrantes de grupos econômicos de atuação mundial, dispondo de ampla estrutura para suportar seus negócios. Assim, poderiam elas demonstrar a veracidade dos preços praticados com a Integra Offshore por meio de documentos representativos de negócios realizados com outros clientes isentos ou com clientes de outras empresas ligadas, o que não ocorreu, fazendo recair a comprovação apenas sobre documentos que estão sob grave escrutínio.” (destaques acrescidos)

Os trechos destacados revelam que autoridade fiscal ficou insatisfeita com o fato das empresas envolvidas não terem feito a prova de que não teria existido o superfaturamento, ou seja, pretendia que as empresas fizessem a prova de um fato negativo: a inexistência de superfaturamento nos contratos.

O que existe neste caso concreto é uma presunção simples, formada na mente da autoridade fiscal com base em depoimentos de terceiros e na conclusão do MPF sobre o tema, que não permite que o fisco se livre do ônus de provar a ocorrência da infração à legislação tributária.

Admite-se até que a infração seja provada com base na presunção simples, desde que firmada com indícios (no plural) convergentes que, no entanto, devem ser buscados pelo fisco.

A corroborar tal afirmação temos o disposto no art. 9º do Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estabelecendo que o ato administrativo de lançamento deve encontrar fundamento em afirmações sobre fatos devidamente comprovados:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Assim, o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é naturalmente do fisco, seja a prova direta ou indiciária.

Quando o fisco não consegue produzir a prova daquilo que alega ter ocorrido, temos uma mera alegação, que não tem força legal para obrigar o autuado, que acaba tendo a difícil, ou mesmo impossível, missão de produzir prova para demonstrar o erro na formação do lançamento. Nesse sentido leciona Marco Aurelio Greco (1987, p. 170/171), ao aduzir que, em casos tais, o ônus do contribuinte:

[...] não é o de produzir prova negativa ou prova impossível, mas sim o de demonstrar que a exigência feita padece de vícios, dentre os quais pode se encontrar o de não ter a Administração realizado a prova suficiente da ocorrência

do fato gerador do tributo. [...] Não cabe ao contribuinte provar a inoccorrência do fato gerador, incumbe ao fisco, isto sim, demonstrar sua ocorrência.

Como já foi dito anteriormente, a autoridade fiscal, na busca de informações que confirmassem o seu entendimento prévio do que teria ocorrido, solicitou a impugnante e às fornecedoras citadas na delação premiada, a apresentação de uma série de documentos e informações.

Segundo relato feito no TVF, a impugnante apresentou tudo que foi solicitado e não há menção a nenhuma inconsistência em sua contabilidade. O único comentário feito, como já apontamos anteriormente neste voto, foi o que segue:

“41. A Integra Offshore foi intimada a apresentar comprovação detalhada das compras efetuadas junto a estes fornecedores e limitou-se a juntar os documentos usuais dos negócios, não tendo apresentado nenhuma explicação quanto à formação dos preços contratados, apesar das graves suspeitas que pairam sobre os valores constantes dos documentos apresentados.

42. Poderia a Integra Offshore ter apresentado o resultado de cotações realizadas a época dos negócios ou documentos referentes a negócios realizados entre outros participantes isentos do mercado.”

Entendo, pelo trecho transcrito acima, que o descontentamento do agente do fisco se deu pelo fato da impugnante não ter feito a prova negativa pretendida. O fato de estar tudo formalmente correto, a meu ver, indica que não havia provas de ocorrência de superfaturamento e a falta de apresentação de informações adicionais, que não foram solicitadas pelo fisco, não indica absolutamente nada.

Em relação às fornecedoras foi enviada notificação solicitando o seguinte:

“24. Neste quadro, foram enviadas intimações para a fiscalizada Integra Offshore e para as diligenciadas abaixo identificadas, no sentido da detalhada comprovação de fornecimentos, prestações de serviços e causas de pagamentos:

• Tecna Brasil Ltda, CNPJ 03.611.554/0001-13 • Isolux Projetos e Instalações Ltda, CNPJ 07.356.815/0001-57 ...

• Veolia Water Technologies Brasil Ltda, CNPJ 96.591.128/0001-46 • Chemtech Serviços de Engenharia e Software Ltda, CNPJ 30.127.872/0001-86

(...)

26. Os documentos solicitados às empresas diligenciadas foram os seguintes:

• Relação de todas as notas fiscais emitidas contra Integra Offshore Ltda, CNPJ 15.837.634/0001-70, discriminando número, data de emissão, valor e descrição detalhada dos serviços ou produtos.

• Demonstrativo do custo associado a cada nota fiscal referida no item precedente, identificando materiais, pessoas, prestadores de serviços e demais elementos empregados na produção.

• Documentos de comprovação do item precedente.

• Relação de todos os pagamentos recebidos de Integra Offshore Ltda, discriminando data, valor, documento de suporte e descrição detalhada da causa.

- Documentos de comprovação do item precedente.
- Cópias dos contratos que deram origem às referidas notas fiscais e pagamentos.
- Extratos de contas correntes em instituições financeiras.
- Relação de processos judiciais e administrativos cuja matéria tenha relação com os tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil devidos pelo contribuinte, bem como cópias de petições, decisões e outros atos processuais.”

A empresa Isolux simplesmente desaparece do TVF, não há menção a ela após ser citada no tópico 24, apesar de também ter sido mencionada no acordo de delação premiada como uma das empresas integrantes do suposto esquema criminoso. Não se sabe sequer se respondeu à solicitação de documentos, mesmo tendo, segundo afirmou o MPF (item 12 do TVF), o direito de “participar com até 10% (dez por cento) no empreendimento de US\$ 922 milhões”.

Voltaremos Isolux mais a frente quando formos tratar da empresa Tecna.

Em relação às demais empresas relata o fisco que:

“28. A Tecna juntou os documentos solicitados no dossiê de comunicação com o contribuinte 10010.071101/0819-12, exceto os referentes aos custos, sem fazer qualquer esclarecimento mais detalhado.

29. A Chemtech juntou os documentos solicitados no dossiê de comunicação com o contribuinte 10010.071097/0819-92, inclusive os referentes aos custos, sem fazer qualquer esclarecimento mais detalhado.

30. A Veolia juntou os documentos solicitados no dossiê de comunicação com o contribuinte 10010.071102/0819-67, inclusive os referentes aos custos, sem fazer qualquer esclarecimento mais detalhado.”

Veja que as empresas Chemtech e Veolia entregaram tudo que foi solicitado, como afirma expressamente a autoridade fiscal.

Em relação à Chemtech e Veolia, após análise da documentação apresentada, informa o fisco que:

“47. A Chemtech apresentou uma lista de valores formadores do custo, sendo eles basicamente relativos a mão-de-obra, como é natural na prestação de serviços de engenharia em geral.

48. O total faturado em 2015 foi de cerca R\$ 2,4 milhões, representado por apenas cinco notas fiscais emitidas em 16/06/15, enquanto os custos totalizaram R\$ 2 milhões no período de outubro de 2014 a setembro de 2015.

49. A Veolia se encarregou do fornecimento de equipamentos e componentes e da sua montagem, sendo parte do negócio realizado pela Veolia Brasil e outra parte pela Veolia Escócia. Assim, relativamente ao Grupo Veolia, há fornecimentos nacionais e importados.

50. Por força do contrato 640-SP-008/2013, de 01/09/2013, a Veolia Brasil é responsável por todo o fornecimento, inclusive a parte importada.

51. A Veolia Brasil apresentou apenas os documentos do custo do fornecimento nacional, no valor total de R\$ 12,5 milhões. Entre os documentos apresentados há os que foram emitidos em 2016. De outro lado, o faturamento integral do contrato ocorreu por meio de notas fiscais de revenda e venda de equipamentos e componentes emitidas nos anos de 2014 e 2015, totalizando R\$ 83,5 milhões.

52. Desta forma, o fornecimento estrangeiro do Grupo Veolia não foi objeto de qualquer comprovação.”

Veja que é citado que a “Veolia Escócia” nada apresentou mas, como vimos, nada foi solicitado em relação a ela.

No mais, o que foi constatado não aponta na direção da existência de superfaturamento em relação a tais empresas, não há indício algum de sua ocorrência. Novamente a autoridade fiscal demonstra insatisfação com o fato das diligenciadas não terem, espontaneamente, produzido a prova negativa acerca do suposto superfaturamento, como se extrai do trecho abaixo:

“53. Note-se que Chemtech e Veolia não apresentaram um demonstrativo da formação do custo dos produtos e serviços vendidos, assim como não fizeram a devida vinculação dos documentos aos custos, ao menos como exemplo.”

Mesmo diante da falta de provas, concluiu a autoridade fiscal que:

“59. No caso da Chemtech e da Veolia, a glosa de despesas e a tributação do IRFonte devem recair sobre 20% dos valores deduzidos e pagos, percentual este adotado conservadoramente frente aos 50% informados por Ivo Dworschak Filho.” Entendo que não há dúvida que o lançamento, em relação a tais empresas, se deu exclusivamente com base na delação premiada. Não existe, pelo que foi descrito no TVF até o ponto em que analisamos, nenhum outro indício que aponte para ocorrência do alegado superfaturamento.

Em situação semelhante, a meu ver, se encontra o caso dos pagamentos feito à empresa Tecna. A única distinção feita pelo fisco se refere a não apresentação, por parte da empresa, dos documentos referentes aos custos, apresentando, no entanto, todos os outros documentos solicitados ao que parece.

Como resultado da apuração em relação á Tecna restou consignado que:

(...)

A impugnante, a seu turno, apresenta argumentos de defesa rebatendo as conclusões acima. Vejamos:

Ao contrário do que tentou fazer crer a Fiscalização nos itens 22, 23, 55 e 56, nos quais sugere que a empresa contratada sequer teria local para prestação dos serviços de hotelaria, o Anexo IV do Contrato é claro ao informar que o serviço de hotelaria foi prestado na Avenida Presidente Kennedy, nº 28/32, Bairro Jockey Club, Campos dos Goytacazes – RJ:

Em consulta ao endereço no Google Maps, é possível verificar que no local funciona um hotel, no qual foram devidamente prestados os serviços de hospedagem objeto do Contrato entre a Impugnante e R A DOBYENSKI HOTELARIA E SERVIÇOS EIRELI:

2) Sobre as diferenças de variação cambial, concluiu que:

2.1 Quanto à alegação de ausência de especificação do método de cálculo utilizado pelo Fisco, alegada pelo Contribuinte:

2.1.1 A assertiva de ausência de especificação do método de cálculo utilizado pelo Fisco estaria calcada apenas da leitura isolada dos parágrafos 146 e 147 do TVF, mas os parágrafos 36 a 41 e 121 a 128 esclareceriam os critérios de cálculos comprovados pelos arquivos não pagináveis de fls. 4017 (Razão-Despesas Variação Cambial-2016), fls. 4108 (Razão-Receitas Variação Cambial-2016, fls. 4019 (Variação Cambial-Cálculos da Fiscalização-2016), cuja juntada aos autos foi informada nos parágrafos 135 e 135 do TVF.

2.1.2. Verificando os critérios de apuração, o Acórdão consignou que o cálculo realizado pelo Fisco foi demonstrado e tomou por base somente os valores contabilizados, respeitando o critério de apuração adotado pelo próprio contribuinte, qual seja: apuração da variação cambial somente no ano-calendário do oferecimento da receita percebida à tributação.

2.1.3. Concluiu que as diferenças entre os cálculos do Fisco e os registros contábeis da variação cambial realizado pela empresa geraram as infrações lançadas no auto de infração (Glosa de Despesa ou Omissão de Receita), tendo em vista que a glosa realizada é decorrente de despesas com variação cambial que excedem aquelas produzidas pelas receitas oferecidas à tributação, excesso esse indedutível.

2.2. Sobre o regime de Caixa e o método POC, considerou que o método utilizado pela empresa foi de apropriação da receita contratual segundo a proporção entre os custos incorridos e os custos orçados e a receita apropriada foi avaliada em dólares, pelos preços contratuais. O Fisco verificou que os adiantamentos realizados em dólar superaram em muito receitas em dólar oferecidas à tributação em 2016 e nos seus cálculos admitiu despesas somente até o montante dessas receitas. Essa discrepância teria resultado na falta de emparelhamento mencionada.

O Recurso Voluntário, por sua vez:

Reiterou a decadência e as nulidades pertinentes à variação cambial arguidas em impugnação.

Reiterou as alegações de mérito pertinentes à parcela mantida da autuação, aprofundando-se (i) quanto aos efeitos da contabilização pelo método POC com base na evolução real dos custos, (ii), quanto à escolha da tributação das variações cambiais pelo regime de caixa, (iii) quanto à concepção de que adiantamentos não se confundem com efetivas receitas, (iv) esclarecendo os efeitos da cessão do contrato para a COOEC, e (v) frisando que a autuação

confundiu a legislação que trata dos contratos de longo prazo (art. 10 do DL nº 1.598/77) com a legislação que cuida da tributação da variação cambial (art. 30 da MP 2.158-35/2001)

Subsidiariamente, afirma que apesar de deduzir os valores de prejuízo fiscal e base negativa do período, o lançamento deixou de considerar o prejuízo fiscal e base negativa de CSLL acumulados da Recorrente, devidamente demonstrados no registro M500, que merecem ser deduzidos.

Por fim, protesta pela conversão do processo em diligência e realização de perícia contábil, caso o CARF entenda necessário.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Lucas Issa Halah, relator.

1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

2 PRELIMINARES

2.1 DECADÊNCIA

O Recurso reiterou a alegação de decadência parcial, afirmando que os fatos geradores teriam ocorrido mensalmente, de janeiro de 2016 a março de 2017, sendo o lançamento cientificado ao Recorrente em 28 de dezembro de 2021, nos termos do art. 150, §4º do CTN.

O Acórdão Recorrido bem avaliou a alegação de decadência, mas diferentemente do que afirma a defesa, não reconheceu a apuração mensal de IRPJ e CSLL. A decadência mensal só foi reconhecida para a autuação de IRRF sobre os pagamentos inidôneos, reputados sem causa, por força do que dispõe a Súmula CARF nº 114.

Para a parcela da autuação sobre as variações cambiais, relativamente à qual a multa não foi qualificada, foi reconhecida a aplicação do artigo 150, §4º do CTN, entretanto, pontuou-se que o fato gerador do tributo se completou somente em 31/12/2016, de maneira que o termo *a quo* do prazo decadencial se encerraria em 31/12/2021, após a ciência do auto de infração ocorrida em 28/12/2021, afastando-se a decadência.

O Acórdão Recorrido reflete meu entendimento acerca da decadência, motivo pelo qual lanço mão do art. 114, §12, I do RICARF vigente, adotando seus fundamentos como razão de decidir.

2.2 NULIDADES

A alegação de nulidade por suposta falta de elementos suficientes para embasar a autuação na realidade é questão de mérito, que deve levar, se admitida à improcedência da autuação.

Também é questão de mérito a arguição nulidade por falta de consideração dos créditos correspondentes às variações cambiais ativas que também foram lançadas em receita em contrapartida às despesas com variação cambial. Isso porque não implica alteração da metodologia de apuração fiscal, admitindo mero ajuste aritmético mediante dedução dos alegados “créditos”, caso devida.

Por sua vez, as nulidades por (i) cerceamento de defesa decorrente da falta de demonstração dos critérios de cálculo e (ii) desconsideração do regime de tributação de variações cambiais escolhido pelo Recorrente não se confundem necessariamente com o mérito — embora tenham sido analisadas pelo Acórdão Recorrido juntamente com o mérito —, e admitem análise autônoma.

O Acórdão Recorrido considerou que a alegação de **ausência de especificação do método de cálculo utilizado pelo Fisco** estaria calcada em uma leitura isolada, pelo Contribuinte, dos parágrafos 146 e 147 do TVF, sendo que os parágrafos 36 a 41 e 121 a 128 esclareceriam os critérios de cálculos comprovados pelos arquivos não pagináveis de fls. 4017 (Razão - Despesas Variação Cambial-2016), fls. 4108 (Razão - Receitas Variação Cambial-2016), fls. 4019 (Variação Cambial-Cálculos da Fiscalização-2016), cuja juntada aos autos foi informada nos parágrafos 135 e 136 do TVF.

Por outro lado, o Recorrente afirma que sua análise não se limitou aos parágrafos 146 e 147 do TVF, o que teria restado claro em sua própria Impugnação:

“Pela análise do Termo de Verificação Fiscal, seja no Capítulo relativo à ‘análise fatos apurados’ (itens 121 a 128), quanto nas Conclusões (itens 135 e 136), quanto nos cálculos (itens 146 e 147), não havia qualquer informação acerca da metodologia de cálculo adotada.

Ao contrário do que pretende assegurar o v. Acórdão, a Recorrente analisou integral e detalhadamente todos os elementos disponibilizados, incluindo, mas não se limitando, ao inteiro teor do Termo de Verificação Fiscal e todas as planilhas anexadas pelo Fiscal Autuante, como se verifica dos trechos a seguir da impugnação:

Pela análise do Termo de Verificação Fiscal, seja no Capítulo relativo às Conclusões, quanto aos cálculos, não há qualquer informação acerca da metodologia de cálculo adotada, como se verifica a seguir:

(...)

Analizando os Autos de Infração relativos às cobranças de IRPJ e CSLL (fls. 33/47), da mesma forma, não há qualquer referência à metodologia de cálculo utilizada ou à origem dos valores constantes das tabelas apresentadas.

Assim, a Impugnante passou a analisar as Planilhas '*Integra-Razão 2016-Despesa Variação Cambial-cp*', '*Integra-Razão 2016-Receita Variação Cambial-cp*' e '*Variacao_Cambial-2*', as quais supostamente fundamentam os valores em exigência.

Como exposto, os Autos de Infração lavrados para cobrança de IRPJ e CSLL (fls. 33/47) também não traziam qualquer referência à forma de cálculo utilizada ou à origem dos valores constantes das tabelas apresentadas. Esses valores, ao contrário do que faz crer o Acórdão recorrido, não foram todos extraídos da contabilidade da Recorrente, o que ficará demonstrado posteriormente.

Diferentemente do que alega o Acórdão recorrido, a análise detalhada dos valores apresentados pelo Autuante nas Planilhas '*Integra-Razão 2016-Despesa Variação Cambial-cp*' (arquivo não paginável de fl. 4017), '*Integra-Razão 2016-Receita Variação Cambial-cp*' (arquivo não paginável de fl. 4018) e '*Variacao_Cambial-2*' (arquivo não paginável de fl. 4019) não traziam maiores explicações sobre os valores colacionados ou sobre a metodologia de cálculo adotada, a fundamentar os valores em exigência.

Por exemplo, sem qualquer explicação, os valores relativos à INT-007/2014 foram desmembrados, apenas pela conveniência do fiscal, para compor sua "conta de chegada" referente aos adiantamentos que originaram a autuação, como se demonstrará no Capítulo IV.B, não havendo correlação com a norma contábil, tributária e/ou disposição contratual para tanto.

Além de não haver qualquer descrição mais detalhada acerca da origem dos valores, não havia qualquer embasamento ou explicação para os cálculos que foram realizados, só restando à Recorrente tentar adivinhar qual a metodologia de cálculo utilizada pelo fiscal o que dificulta sobremaneira a defesa."

A questão que se nos coloca é a presença de elementos na autuação que permitissem ao Recorrente compreender os critérios de cálculo, garantindo o exercício de seu direito de defesa.

O TVF concentrou-se justamente na parcela da autuação cancelada pela DRJ, e trata das variações cambiais remanescente tão somente nos parágrafos 36 a 41, 121 a 128, e 146 a 147, muito embora representasse o maior montante da autuação. Transcrevo a seguir:

"II – Ajuste negativo de variação cambial

36. No contrato para produção das plataformas, os preços foram estabelecidos em dólares. Os pagamentos efetuados pela Tupi BV à Integra Offshore foram computados em dólares. Em 2016, por ocasião da emissão das notas fiscais de saída dos módulos para a China, onde as plataformas foram concluídas, a Integra

Offshore fez um ajuste líquido negativo de variação cambial no valor de R\$ 532.463.905,37.

37. Os contratos são de longo prazo e a Integra Offshore apurou os resultados na medida da realização dos custos, frente aos custos orçados. A apropriação da receita contratual seguiu a proporção entre os custos incorridos e os custos orçados. A receita apropriada é avaliada em dólar, pelos preços contratuais.

38. Ocorre que o ajuste negativo de variação cambial no valor de R\$ 532.463.905,37 foi calculado com base em todos os pagamentos efetuados pela Tupi BV a MJTE, OSX CN e Integra Offshore, ao longo dos anos de 2012 a 2016, embora tenha ficado concentrado sobre a receita apropriada pela Integra Offshore apenas no ano de 2016.

39. A parte dos pagamentos recebida pela Integra Offshore corresponde à receita do contrato apropriada pela Integra Offshore ao longo dos anos de 2013 a 2016.

40. Note-se que nos cálculos do ajuste negativo de variação cambial foram considerados até pagamentos recebidos pelas MJTE e OSX CN, no período de 09/11/12 a 26/06/13, no valor de R\$ 125.080.373,08, correspondentes a US\$ 60.969.735,46. Esses pagamentos não corresponderam à receita apropriada pela Integra Offshore. Foram computados na receita da MJTE e OSX CN, pois se referem a fase anterior à transferência do contrato para Integra Offshore.

41. As planilhas eletrônicas com a demonstração dos cálculos da Integra Offshore serão juntadas aos processos de auto de infração.”

Nos parágrafos 36 a 41 fica claro que a autoridade autuante questiona o fato de que teriam sido apropriadas em 2016 despesas com variação cambial passiva em proporção que extrapolaria as receitas reconhecidas pelo Recorrente no próprio ano de 2016. Entendeu, assim, que somente poderiam ser reconhecidas despesas com variação cambial proporcionalmente às receitas do contrato reconhecidas, o que não teria sido respeitado pelo Recorrente.

“II – Ajuste negativo de variação cambial

121. O ajuste líquido negativo de variação cambial no valor de R\$ 532.463.905,37 feito pela Integra Offshore não pode se concentrar exclusivamente sobre a receita apropriada no ano de 2016, pois isso impede o devido emparelhamento entre custos e receitas exigido na apuração de resultados.

122. Em adição, a atualização de valores para período diferente do período da apropriação da receita gera discrepância nos valores da variação cambial apurada, provocando redução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

123. A inclusão de valores recebidos e apropriados pela MJTE e OSX CN na base de cálculo do ajuste negativo de variação cambial da Integra Offshore é descabida, porque não se refere à receita computada nos seus resultados.

124. Nos anos de 2015 a 2018, a Integra Offshore assinalou nas DCTF a opção pela escrituração da variação cambial pelo regime de competência.

125. Nos anos de 2013 e 2014, havia optado pelo regime de caixa.

126. A Integra Offshore informou que houve erro na opção pelo regime de competência assinalado nas DCTF.

127. No caso, mesmo em sendo o regime de caixa o eleito, o certo é que o ajuste de variação cambial deve acompanhar a apropriação da receita valorada conforme os preços contratuais em dólar, na medida da realização do custo frente ao custo orçado, não tendo o momento da emissão da nota fiscal nenhuma influência, já que a realização da receita segue a realização dos custos.

128. Ademais, se trata de pagamentos que foram recebidos como adiantamentos, não havendo nenhuma obrigação sujeita a pagamento por valor corrigido pela taxa de câmbio.”

Nos parágrafos 121 a 128, a autoridade autuante deixa claro, também, que o ajuste líquido negativo de variação cambial no valor de R\$ 532.463.905,37 não poderia se concentrar no ano-calendário de 2016, e deveria ser apropriado pelo regime de competência ao longo do período de execução contratual, proporcionalmente às receitas reconhecidas pelo POC em cada período, para não gerar discrepâncias na variação cambial líquida apurada gerando redução indevida de IRPJ e CSLL.

Entendeu também que não seria possível incluir valores recebidos e apropriados pela MJTE e OSX CN na base de cálculo do ajuste negativo de variação cambial da Integra Offshore por não se referir à receita computada nos seus resultados.

Por fim, os cálculos foram demonstrados nas planilhas anexas como arquivos não pagináveis, e os quadros sintéticos apresentados nos parágrafos 146 e 147, que esclarecem a diferença entre as despesas de variação cambial glosadas.

“II – Ajuste negativo de variação cambial

146. Receita apropriada em 2016 e adiantamentos recebidos:

MÊS	RECEITA CONTÁBIL - R\$	TAXA - US\$	RECEITA CONTÁBIL - US\$	ADIANTS - R\$
jan/16	213.832.916,13	4,0422	52.900.132,63	119.111.767,87
fev/16	433.256.951,61	3,9790	108.885.888,82	297.833.752,92
mar/16	95.836.604,97	3,5583	26.933.256,04	84.145.696,99
abr/16	289.227.065,80	3,4502	83.829.072,46	289.601.330,01
mai/16	5.820.274,31	3,5945	1.619.216,67	6.317.373,83
jun/16	61.649.745,78	3,2092	19.210.315,90	74.153.337,30
jul/16	12.991.292,06	3,2384	4.011.639,10	16.095.582,34
ago/16	48.894.088,41	3,2397	15.092.165,45	52.605.890,12
ago/16	33.481.667,56	3,2397	10.334.804,94	0,00
set/16	14.511.031,66	3,2456	4.470.985,85	0,00
out/16	3.300.462,31	3,1805	1.037.718,07	0,00
nov/16	23.678.520,22	3,3961	6.972.268,25	0,00
dez/16	1.181.009,43	3,2585	362.439,60	0,00
Total	1.237.661.630,25		335.659.903,77	939.864.731,38

147. Variação cambial calculada pela fiscalização e variação cambial contabilizada, glosa de despesas e omissão de receitas:

MÊS	DESPESA VARIAÇÃO CAMBIAL CALCULADA	RECEITA VARIAÇÃO CAMBIAL CALCULADA	DESPESA VARIAÇÃO CAMBIAL CONTÁBIL	RECEITA VARIAÇÃO CAMBIAL CONTÁBIL	GLOSA DESPESA	OMISSÃO RECEITA VARIAÇÃO CAMBIAL
jan/16	94.721.148,26	0,00	182.004.692,89	0,00	87.283.544,63	0,00
fev/16	135.423.198,69	0,00	207.195.119,08	0,00	71.771.920,39	0,00
mar/16	11.690.907,98	0,00	34.939.813,79	0,00	23.248.905,81	0,00
abr/16	0,00	374.264,21	79.356.510,93	0,00	79.356.510,93	374.264,21
mai/16	0,00	497.099,52	0,00	0,00	0,00	497.099,52
jun/16	0,00	12.503.591,52	29.038.399,21	0,00	29.038.399,21	12.503.591,52
jul/16	0,00	3.104.290,28	3.866.835,37	0,00	3.866.835,37	1.279.553,06
ago/16	0,00	3.711.801,71	390.062,48	1.824.737,22	390.062,48	1.209.010,45
ago/16	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
set/16	0,00	0,00	0,00	1.453.472,00	0,00	0,00
out/16	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
nov/16	0,00	0,00	0,00	1.049.319,26	0,00	0,00
dez/16	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Total	241.835.254,93	20.191.047,24	536.791.433,75	4.327.528,48	294.956.178,82	15.863.518,76

O TVF, portanto, a despeito de ter investido esforços na parcela da autuação já cancelada pela DRJ, não pecou pela insuficiência de fundamentação a ponto de cercear o direito de defesa do Recorrente. As diferenças entre os cálculos da autuação (coluna “CALCULADA”) e os

registros contábeis da variação cambial realizado pela empresa conforme sua contabilidade geraram as infrações lançadas no auto de infração (Glosa de Despesa ou Omissão de Receita).

Assim, muito embora esta relatoria divirja da afirmação contida no Acórdão Recorrido, de que o Recorrente teria baseado sua defesa unicamente nos parágrafos nºs 146 e 147, endosso sua análise acerca da ausência de cerceamento do direito de defesa, também nos termos do art. 114, §12, I do RICARF.

Sobre a opção do contribuinte pelo regime de caixa para a apuração dos saldos líquidos de variação cambial, o debate gira em torno da opção feita pelo contribuinte em suas DCTFs de 2015 a 2018. Nelas o Recorrente informou a opção pelo regime de competência para o reconhecimento das variações cambiais nos anos de 2015 a 2018, o que o Recorrente afirma ter decorrido de erro, alegando que optou materialmente pela tributação das variações cambiais pelo regime de caixa, oferecendo-as à tributação segundo tal regime e inclusive contabilizando-as (equivocadamente, como reconhece) pelo regime de caixa.

A alegação de erro causa certo estranhamento, afinal o erro repetiu-se por 4 anos sucessivos. Por outro lado, o efetivo reconhecimento dos efeitos fiscais da variação cambial pelo regime de caixa, em um contexto em que se contrapõem, de um lado, somente a opção formal na DCTF a, do outro lado, como materialmente o contribuinte ofereceu tais receitas à tributação, basta à demonstração do erro formal com a necessidade de sua superação.

No caso em particular, nota-se não haver nos autos qualquer notícia de que a ECF de 2016 tenha sido em qualquer momento retificada no intuito de alterar o regime de opção que deve ser exercido em janeiro de cada ano com validade para todo o ano-calendário.

Muito embora esta alteração somente seja permitida no curso do ano-calendário em casos nos quais haja elevada oscilação da taxa de câmbio, nos termos dos §§ 4º e 5º do art. 30 da MP 2.158-35/01, assim definida pelo art. 5º-A da IN nº 1.079/10, não identifico no caso tentativa de burla aos requisitos legais, mas mero erro de fato, também chamado pela jurisprudência de erro material.

De todo modo, verificamos que tanto para a autoridade autuante, quanto para a autoridade julgadora de piso, a opção material pelo regime de caixa não foi desconsiderada, mas foi vista como elemento irrelevante à forma de apuração que levou à autuação. Vejamos o que afirma o TVF:

“124. Nos anos de 2015 a 2018, a Integra Offshore assinalou nas DCTF a opção pela escrituração da variação cambial pelo regime de competência.

125. Nos anos de 2013 e 2014, havia optado pelo regime de caixa.

126. A Integra Offshore informou que houve erro na opção pelo regime de competência assinalado nas DCTF.

127. No caso, **mesmo em sendo o regime de caixa o eleito**, o certo é que **o ajuste de variação cambial deve acompanhar a apropriação da receita** valorada

conforme os preços contratuais em dólar, **na medida da realização do custo frente ao custo orçado, não tendo o momento da emissão da nota fiscal nenhuma influência**, já que a realização da receita segue a realização dos custos.

128. Ademais, se trata de pagamentos que foram recebidos como adiantamentos, não havendo nenhuma obrigação sujeita a pagamento por valor corrigido pela taxa de câmbio.

Assim, independentemente da opção pelo regime de caixa na apuração das variações cambiais, a autoridade autuante entendeu que os ajustes de variação cambial deveriam acompanhar a apropriação da receitas anualmente, proporcionalmente à relação entre o custo incorrido e o custo orçado determinada nos termos do art. 10, § 1º, “a” do Decreto-lei nº 1.598/77 (um dos métodos de apropriação de receitas pelo POC), não tendo relação com o momento da emissão da nota fiscal de exportação.

A autoridade autuante consignou, **também**, que **os valores recebidos corresponderiam a adiantamentos**, o que tampouco influenciaria o montante das receitas reconhecidas pelo regime do art. 10, § 1º, “a” do Decreto-lei nº 1.598/77.

O Acórdão Recorrido seguiu o mesmo caminho, e entendeu que “[a] contribuinte não pode computar variações cambiais referentes a receitas que não foram oferecidas à tributação” e, como adiantamentos não são oferecidos à tributação, não seria possível computar os efeitos de variação cambial a ele relativos.

Assim, verifica-se, por ora, inexistir nulidade propriamente por um confronto entre os dois métodos de reconhecimento de variações cambiais permitidos pelo art. 30 da MP 2.158-35/01.

A interface que merece maiores considerações é aquela entre o reconhecimento de receitas pelo método POC e o reconhecimento de efeitos fiscais da variação cambial pelo art. 30 da MP 2.158-35/01, já que a autoridade autuante vinculou o reconhecimento dos efeitos da variação cambial às receitas já reconhecidas pela sistemática do art. 10, § 1º, “a” do Decreto-lei nº 1.598/77.

3 MÉRITO E ANÁLISE ACIDENTAL DAS NULIDADES

A solução da controvérsia demanda a compreensão do regime de contabilização e reconhecimento de receitas conforme o método POC (*percentagem of completion*), dos efeitos da cessão do contrato à COOEC e dos métodos de apuração de variação cambial.

3.1 O POC E A APURAÇÃO DO RESULTADO TRIBUTÁVEL

O reconhecimento de receitas para projetos de longo prazo é regido pelo artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598/77, a seguir transcrito:

Contratos a Longo Prazo

“Art 10 - Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período: (Vide Lei nº 9.065, de 1995)

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

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

§ 1º - A porcentagem do contrato ou da produção executada durante o período poderá ser determinada:

a) com base na relação entre os custos incorridos no período e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou

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

§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica às construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, cujo resultado deverá ser reconhecido à medida da execução.

§ 3º - No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições deste artigo, ou do § 2º, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas:

~~a) poderá ser excluída do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, parcela igual à receita já computada na determinação do lucro que na data do balanço de encerramento do exercício ainda não tiver sido recebida;~~

a) poderá ser excluída do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do exercício, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo exercício social; (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

b) a parcela excluída nos termos da letra a deverá ser computada na determinação do lucro real do exercício social em que a receita for recebida.

§ 4º - Se o contribuinte subcontratar parte da empreitada ou fornecimento, o direito ao diferimento de que trata o § 3º caberá a ambos, na proporção da sua participação na receita a receber.

§ 5º - O contribuinte contratante de empreitada iniciada antes de 31 de dezembro de 1977 poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer todo o lucro do contrato somente no período-base de incidência em que for completada sua execução, observadas as seguintes normas: (Vide Decreto-lei nº 1.648, de 1977)

a) o contrato com duração superior a 3 anos considerar-se-á completado quando executado em porcentagem superior a 95% (§ 1º);

b) o disposto neste parágrafo não se aplicará aos aumentos, mediante aditamento ao contrato em data posterior a 31 de dezembro de 1977, da empreitada contratada.” (grifo nosso)

Trata-se de regime contábil próprio para projetos de longo prazo, com efeitos fiscais diretos. O artigo não deixa dúvidas de que **o reconhecimento de custos segue um só critério: ser custo efetivamente incorrido no período.**

Por outro lado, o reconhecimento das receitas é proporcional à evolução do empreendimento, apurado mediante a aplicação de um percentual sobre o preço total do projeto. Este **percentual, por sua vez, pode ser determinado por meio de um dentre os seguintes critérios distintos inaplicáveis ao reconhecimento dos custos:**

a) proporção = custos incorridos/ custo orçado (método escolhido pelo Recorrente)

b) proporção = % de evolução das obras conforme laudo

É o que prevê o item 9 da Instrução Normativa nº 21/79:

“9. Determinação do Resultado no Caso de Avaliação do Andamento com Base nos Custos Incorridos

No caso em que o andamento da execução seja avaliado na forma do inciso II do item 5 o resultado do contrato, que deve ser computado no lucro líquido do período-base, será determinado pela aplicação das seguintes fórmulas:

Preço total, reajustado	X	Custos incorridos acumulados até o período-base / Custo total orçado ou estimado, reajustado	=	Receita proporcional, acumulada até o período-base
Receita proporcional, acumulada até o período-base	-	Receita proporcional, acumulada até o período-base	=	Receita correspondente ao período-base

		anterior		
Receita correspondente, acumulada até o período-base	-	Custos incorridos no período-base	=	Resultado computável na determinação do lucro líquido

”

O §3º do art. 10 do Decreto-lei nº 1.598/77 por sua vez, possibilita o diferimento da tributação do resultado nos contratos de longo prazo firmados com entes considerados públicos — dentre os quais encontram-se as sociedades de economia mista — operacionalizado mediante exclusão. Este método, contudo, ***não** foi o escolhido pelo recorrente.*

A autoridade autuante, ao seu turno, entendeu que:

- i. a proporção de que trata o § 1º do inciso I seria aplicável tanto para determinar o reconhecimento de receitas, como para determinar quanto das despesas (no caso, aquelas com variação cambial) poderia ser reconhecido na apuração do resultado tributável do período; e
- ii. como os pagamentos recebidos tinham a natureza de antecipações, não foram oferecidos à tributação, logo não poderiam ser apropriadas despesas com variações cambiais correspondentes a tais antecipações até que se convolassem em receita efetiva.

A fixação destas premissas que enfrentaremos a seguir é fundamental.

3.1.1 PREMISSA I – POC — DECRETO-LEI Nº 1.598/77 E IN 21/79

É sabido que, em matéria de tributação federal, a Receita Federal do Brasil tem competência para regulamentar os dispositivos da lei ordinária e mesmo da lei complementar determinando, por exemplo, obrigações acessórias a serem cumpridas e procedimentos para atendimento dos dispositivos legais.

Também é cediço que tais instruções normativas devem ser respeitadas pelas autoridades fiscais. Nesse sentido, tanto à luz do item 9 da IN nº 21/79 quanto do art. 10 do Decreto-lei nº 1.598/77, verifica-se que a autuação aplicou para a apropriação das despesas com variação cambial um método de proporcionalização que a lei designa única e exclusivamente para o reconhecimento das receitas.

Na apuração de resultados, os custos reconhecidos devem ser os incorridos e, de maneira distinta, apenas as receitas devem ser apropriadas de maneira proporcional ao percentual de evolução do projeto, caso não se opte pela faculdade do parágrafo 3º, conforme um dos métodos eleitos nas alíneas “a” e “b” do inciso II do § 1º.

A opção pelo reconhecimento das receitas conforme o regime de caixa facultada pelo parágrafo 3º do art. 10, ou seja, com seu efetivo recebimento também **não afeta** o regime de reconhecimento de custos.

Os custos seguem regra própria, o que não desvirtua o princípio do emparelhamento de receitas e despesas, representando tão somente um contorno particular do chamado POC.

No caso, o contribuinte optou por reconhecer as receitas proporcionalmente, conforme a relação entre os custos incorridos e aqueles orçados, nos termos do art. 10, § 1º, “a” do Decreto-lei nº 1.598/77.

Já a fiscalização deixa claro nos parágrafos 36 a 41 e 121 a 128, que mesmo admitindo-se a opção de fato pelo regime de caixa para o cômputo das variações cambiais pelo Recorrente, nos termos do art. 30 da MP nº 2.158-35/2001, somente poderiam ser reconhecidas despesas líquidas proporcionalmente às receitas contratuais correspondentes reconhecidas, o que não teria sido respeitado pelo Recorrente.

Portanto, o critério utilizado pela fiscalização para determinar quais despesas financeiras poderiam ser apropriadas face às receitas reconhecidas não encontra amparo legal, o que é suficiente para determinar a improcedência da autuação.

3.1.2 PREMISSA II - ANTECIPAÇÕES VS RECEITA DEFINITIVA

Podemos, ainda, apreciar a questão meritória atinente à natureza dos recebimentos anteriores à liquidação do contrato.

Firmado está que o Recorrente adota, dentro da sistemática do POC, a metodologia pela qual as receitas são contabilizadas mediante a aplicação, sobre o preço total do contrato, do percentual obtido a partir da relação entre os custos incorridos e os custos orçados.

Já o recebimento dos pagamentos segue eventos próprios e distintos, contratualmente estabelecidos. Analisando o contrato firmado pela Tupi BV/Petrobrás com a Mendes Júnior e a OSX CN, presente em sua tradução juramentada a partir das fls. 3766, vemos que **os pagamentos eram feitos conforme laudos de medição que mensuravam o andamento do projeto**. Vejamos a cláusula 10, notadamente seus itens 10.2.2 e 10.3 (iii):

ARTIGO 10**PAGAMENTOS À CONTRATADA**

- 10.1. **Pagamentos - Geral.** Os pagamentos serão feitos pela Tupi BV à Contratada de acordo com o artigo 9, Anexos XVIII e XIX, e devem cumprir todos os outros termos deste Contrato. Os pagamentos deverão ser feitos para uma conta designada pela Contratada, e devem ser em dólares americanos.
- 10.1.1 Valores unitários e o subsídio previsto na Planilha de Valores do Anexo XVIII do presente Acordo, serão feitos nas datas e prazos especificados no Anexo XIX.
- 10.2. **Faturamento.** O mais tardar no quarto (4º) dia útil após a Tupi BV entregar o Relatório de Medição à Contratada, indicando as Obras realizadas para o PACOTE I & INTEGRAÇÃO FPSO, a Contratada apresentará à Tupi BV, uma cópia para o Gestor do Projeto, sua fatura acompanhada por quaisquer documentos comprovativos necessários, de forma razoavelmente aceitável para a Tupi BV, e previamente aprovada pelo Gestor do Projeto da Contratada.
- 10.2.1 No evento do faturamento ocorrer em uma data posterior a prevista na Seção 10.2, não ser fornecido de forma aceitável para a Tupi BV, ou documentos comprovativos necessários estiverem faltando, a data de vencimento para o pagamento da fatura deve ser adiada tantos dias quanto o número de dias de atraso na entrega de uma fatura aceitável e/ou de quaisquer documentos comprovativos necessários, de acordo com o Seção 10.5.
- 10.2.2 No caso da emissão do Relatório de Medição estar atrasado por qualquer motivo imputável à Tupi BV, o respectivo pagamento não deve ser atrasado como consequência de tal atraso.
- 10.3. **Documentos de Faturamento.** A Nota Fiscal deverá ser emitida à Tupi BV e deve conter as seguintes informações:
- (i) Endereço da Tupi BV;
 - (ii) Referência a este Acordo com datas efetivas e qualquer alteração ou anexo nos termos do qual a fatura é emitida;
 - (iii) Referência ao relatório de medição a que se refere a fatura com indicação do período abrangido por tal relatório de medição, e qualquer sistema de numeração usado para identificar tal relatório de medição;

A diferença entre os marcos contratuais para o pagamento e o critério de reconhecimento de receitas adotada dentro do POC pode acarretar um descasamento entre o montante do preço já recebido conforme a evolução apurada por laudos de medição (e.g. 70%) e o montante do preço que deve ser reconhecido como receita tributável diante da evolução do projeto apurado pela razão entre custos incorridos e custos orçados conforme previsto pelo art. 10, § 1º, “a” do Decreto-lei nº 1.598/77 (e.g.50%). Essa diferença (no exemplo, de 20%) deve ser escriturada como antecipação, em conta de passivo, transitando como receita em resultado conforme a execução do projeto apurada pela relação entre custo incorrido e custo orçado atinja o percentual de 70%.

Muito embora não se expresse literalmente no contrato que tais parcelas correspondem a antecipação, o núcleo da obrigação assumida pelo Recorrente era a construção e entrega de módulos que deveria integrar em plataformas de petróleo. Por isso, a aquisição definitiva de disponibilidade jurídica sobre os pagamentos só ocorreria, cumulativamente, com (i) a exportação e (ii) a integração dos módulos à plataforma, pois trata-se de contrato do tipo EPC (*Engineering, Procurement, and Construction*, também chamado de contrato *turn key*), razão pela

qual só então o Recorrente adimple suas obrigações contratualmente assumidas tornando os ingressos antecipados definitivos.

Até a ocorrência destes eventos, a eficácia jurídica do negócio depende da verificação de **condição suspensiva**, ou seja, a construção e integração dos módulos que devem ser exportados e integrados às plataformas de petróleo. É o entendimento firmado pela Receita Federal na Solução de Consulta Cosit nº 507/2017, e pela Solução de Consulta Cosit nº 295/2023. Vejamos o seguinte excerto da ementa:

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

FATURAMENTO ANTECIPADO. MOMENTO DO RECONHECIMENTO DA RECEITA. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Nas operações de compra e venda com faturamento antecipado, em que o vendedor recebe um adiantamento pela alienação de mercadorias que ainda serão produzidas, a eficácia do ato jurídico encontra -se vinculada ao implemento de condição suspensiva, que depende da ocorrência de evento incerto e futuro, ou seja, a produção do bem e sua entrega ao adquirente.

Nesse caso, **somente com a efetiva entrega da mercadoria (tradição) e a emissão da nota fiscal em nome do adquirente é que haverá o implemento da condição suspensiva e será reconhecida a receita.**

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 507, DE 17 DE OUTUBRO DE 2017 .

Dispositivos Legais: CTN, art. 116, II, art. 117, I; Lei nº 6.404, de 1976, arts. 177 e 187, § 1º; Decreto -lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 4º, art. 67, XI.”

O recorrente era optante pelo *regime de competência ajustado* a que diz respeito o art. 10, § 1º, “a” do Decreto-lei nº 1.598/77, razão pela qual deveria reconhecer como receita o preço do projeto contratado independentemente de seu recebimento, proporcionalmente à evolução do projeto mensurada pela relação proporcional entre os custos incorridos e o custo total ajustado, sendo que a diferença entre este montante e o efetivamente recebido conforme os marcos contratuais consistia em adiantamento, nos termos das Soluções de Consulta acima mencionadas.

Esse reconhecimento de receitas, repita-se, em nada influi o reconhecimento dos custos com o projeto, conforme afirmamos anteriormente, da mesma maneira que não influem o regime de reconhecimento de receitas e despesas com variação cambial, que seguem regime próprio e completamente independente o POC. É o que veremos no capítulo seguinte.

Cabe mencionar, por fim, que o Recorrente alega que as antecipações em questão foram pagas por meio de contratos de pré-pagamento de exportações, o que não confirmamos da análise dos autos, muito embora sem efeitos concretos sobre resultado deste voto.

O contrato de pré-pagamento para exportação é uma operação de financiamento em que uma empresa exportadora recebe, antecipadamente, valor referente a produtos ou

serviços a serem exportados para o exterior. Trata-se de modalidade de contrato à parte daquele que o obriga à exportação, celebrado com o importador ou com uma instituição financeira no exterior, demandando a celebração de contrato de câmbio quando em moeda estrangeira. Ele permite que o exportador tenha recursos financeiros antes da exportação efetiva, oferecendo liquidez e facilitando o processo produtivo ou a aquisição de insumos.

A regularidade dessa operação demanda registro realizado no módulo Registro de Operação Financeira (ROF) do Banco Central do Brasil, na plataforma Registro Declaratório Eletrônico (RDE), registro esse não comprovado nos autos.

Não há nos autos qualquer comprovação de que os recebimentos antecipados ocorreram por força de contratos de pré-pagamento de exportação, alegação contraditória com a própria assertiva da defesa (esta sim comprovada) de que os pagamentos antecipados encontravam-se contratualmente previstos.

Assim, ainda que sem efeitos concretos sobre as conclusões às quais chegaremos, não se comprovou a ocorrência de pré-pagamento para exportação.

Voltemos, a seguir, a tratar da autonomia do regime de reconhecimento de variações cambiais com relação ao POC.

3.2 EFEITOS FISCAIS DA VARIAÇÃO CAMBIAL

Os efeitos fiscais da variação cambial seguem regras específicas.

Nos termos do art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, os direitos e as obrigações decorrentes de variações cambiais devem ser reconhecidos no momento da liquidação da operação (ou seja, como regra, pelo regime de caixa) *salvo opção em contrário pelo regime de competência*, exercida pelo contribuinte em janeiro do ano-calendário:

Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, **as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.**

§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias *poderão ser consideradas* na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos nº caput deste artigo, **segundo o regime de competência.**

§ 2º A opção prevista no § 1º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

Já firmamos a premissa de que materialmente o contribuinte optou pela apuração das variações cambiais pelo “regime de caixa”, e que a indicação da escolha pelo regime de competência em sua DCTF decorreu de mero erro material

Considerando essa opção, o contribuinte defende que os efeitos da variação cambial devem ser reconhecidos no momento da liquidação do contrato, assim reputada ocorrida com (i) a transferência dos direitos e obrigações contratuais remanescentes para a COOEC (cessão) em 2015 e (ii) a exportação dos respectivos módulos em janeiro de 2016 para que a COOEC concluísse o contrato firmado com a TUPI BV e integrasse tais módulos às plataformas de petróleo fazendo seu comissionamento.

Antes de qualquer evolução sobre o tema, importante reprimir que a redação do art. 30 da MP nº 2.158-35/01 determina que, pelo chamado regime de caixa, as variações monetárias devem ter seus efeitos fiscais reconhecidos quando da liquidação da operação que lhe deu causa. No caso, portanto, o ponto relevante é definir o momento da ocorrência da liquidação da operação.

O STF já teve a oportunidade de se manifestar a este respeito no julgamento do RE 627.815 (tema de Repercussão Geral de nº 329), embora na ocasião estivesse julgando a inconstitucionalidade da incidência de PIS e COFINS sobre as receitas de variação cambial na exportação.

Naquela oportunidade, para reconhecer a inconstitucionalidade da exigência de PIS e COFINS face à imunidade das exportações por entender que as respectivas variações cambiais ativas não seriam receitas financeiras, mas receitas de exportação, o STF definiu que:

1) O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas, razão pela qual as variações cambiais ativas constituem receitas decorrentes da exportação, albergadas pela imunidade de Pis e COFINS.

E

2) “**Variações cambiais** constituem atualizações de obrigações ou de direitos estabelecidos em contratos de câmbio. **Estão compreendidas entre dois grandes marcos: a contratação(fechamento) do câmbio, com a venda, para uma instituição financeira, por parte do exportador, da moeda estrangeira** que resultará da operação de exportação; **e a liquidação do câmbio, com a entrega da moeda estrangeira à instituição financeira** e o consequente pagamento, ao exportador, do valor equivalente em moeda nacional, à taxa de câmbio acertada na data do fechamento do contrato de câmbio. (g.n.)

No âmbito tributário, as variações cambiais dizem-se: i) ativas, quando são favoráveis ao contribuinte, gerando-lhe receitas; e ii) passivas, quando o desfavorecem, implicando perdas.”

Tendo em vista que o Recorrente optou pelo regime de caixa, nos termos do *caput* do art. 30 da MP nº 2.158-35/01 para o reconhecimento das variações cambiais, a variação cambial a ser reconhecida é a ocorrida entre a data do fechamento do contrato de câmbio por ocasião de cada pagamento feito a título de adiantamento ao Recorrente e a data da efetiva entrega da mercadoria estrangeira, reputada ocorrida na data do embarque, nos termos da Portaria MF nº 356/88.

“I – A receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais será determinada pela conversão, em cruzados, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior.

I.1 Entende-se como data de embarque dos produtos para o exterior aquela averbada pela autoridade competente, na Guia de Exportação ou documento de efeito equivalente.

II – As diferenças decorrentes de alteração na taxa de câmbio, ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque, serão consideradas como variações monetárias passivas ou ativas.

III – Considera-se prêmio sobre contratos de câmbio de exportação, para fins fiscais, a parcela de remuneração paga ao exportador pelo banco interveniente nos contratos de câmbio, que exceder da variação do valor da OTN no período correspondente:

IV – O prêmio sobre contratos de câmbio de exportações constitui receita financeira para fins de determinação do lucro real.

V – Esta portaria entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se o disposto nos itens III e IV aos contratos de câmbio celebrados a partir de 1º de janeiro de 1989.

VI – Fica revogada a Portaria nº 81, de 19 de maio de 1982.”(g.n.)

A jurisprudência da 3ª Seção do CARF, experta em matéria aduaneira, embora divirja sobre a natureza das receitas, confirma a interpretação adotada pelo STF sobre o momento em que se reputa adimplida a obrigação do exportador.

“(…) Como na operação de exportação, os direitos de crédito surgem após o embarque da mercadoria para o exterior, logo, somente após a referida data, eventual variação na taxa de câmbio será tratada como despesa ou receita financeira, respectivamente, de variação monetária passiva ou ativa, itens que

integram a receita operacional da pessoa jurídica, segundo a legislação do Imposto de Renda.

Logo, para efeito do benefício fiscal em apreço, **a receita de exportação é considerada efetivada, no ato da entrega do bem ao comprador, ou seja, na data de embarque da mercadoria**, que nas exportações por via marítima (caso em apreço), corresponde a data da cláusula shipped on board ou equivalente, constante do Conhecimento de Carga e averbada no Comprovante de Exportação, emitido pelo Siscomex. (...)”

(CSRF, Processo nº 10860.003044/2001-12; Acórdão nº 9303-009.896; proferido pela 3ª Turma da CSRF; Recursos Especiais do Procurador e do Contribuinte; Relator Andrada Márcio Canuto Natal; Sessão de 11 de dezembro de 2019)

Esta matéria foi decidida por unanimidade de votos pela mesma turma de julgamento do CARF, no acórdão nº 9303-006.388, de 22/02/2018, de relatoria da conselheira Tatiana Midori Migiyama, ocasião em que se negou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional:

Tanto é assim, que o STF ao apreciar o RE 627815, em julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida pelo Plenário Virtual, entendeu que as receitas de exportação decorrentes da variação cambial não devem tributadas pelo PIS e Cofins, por não figurarem como receita financeira, mas receita de exportação.

Eis a ementa:

“EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II – O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas.

III – O legislador constituinte ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as

exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.

IV – Consideram-se receitas **decorrentes** de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

V – Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos.

VI – Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal.

Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543B, § 3º, do CPC.”

Sendo assim, é de se impor razão ao sujeito passivo, em respeito ao art. 62, § 2º, da Portaria MF 343/2015 – com alterações posteriores:

“[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts.

543B e 543C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros nº julgamento dos recursos no âmbito do CARF.” Ainda que o STF tenha tratado de variação cambial ativa para fins de atrair a aplicação da imunidade, afastando a tributação pelo PIS e Cofins, deve-se, por coerência, aplicar a mesma inteligência nesse caso.

Proveitoso trazer ainda o entendimento proferido em acórdão 9303-003.043 de relatoria do ilustre Presidente em exercício Rodrigo da Costa Pôssas, que consignou a seguinte ementa (Grifos meus):

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. POSSIBILIDADE.

As decisões do Superior Tribunal de Justiça, em sede recursos repetitivos, por força do art. 62A do Regimento Interno do CARF, devem ser observadas no Julgamento deste Tribunal Administrativo. No ressarcimento/compensação de crédito presumido de IPI, em que atos normativos infralegais obstaculizaram o creditamento por parte do sujeito passivo, é devida a atualização monetária, com

base na Selic, desde o protocolo do pedido até o efetivo ressarcimento do crédito (recebimento em espécie ou compensação com outros tributos).

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA.

A Lei 9363 autoriza a inclusão das variações monetárias na receita de exportação para fins de cálculo do valor do crédito presumido."

Para melhor elucidar o entendimento do ilustre relator, segue transcrição de parte de seu voto:

"[...]

O mesmo entendimento foi manifestado pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação (Cosit), conforme exposto no excerto da Solução de Consulta nº 10, de 17 de junho de 2002, a seguir transcrito:

A receita de vendas nas exportações de bens, com o valor expresso em moeda estrangeira, será convertida em reais à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos bens para o exterior. Considera-se como data de embarque dos bens para o exterior aquela averbada no Sistema Integrado de Comércio Exterior – Siscomex.

Assim, embora a lei instituidora do incentivo determine que a apuração da receita de exportação seja feita com base na legislação que rege a contribuição para o PIS e a Cofins e, subsidiariamente, com base na legislação do Imposto de Renda e do IPI (art. 3º da Lei nº 9.363, de 1996), por ser específica, o disposto no itens I e II da Portaria MF nº 356, de 1988, não conflita com o estabelecido no art. 9º5 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que trata das variações monetárias concernentes apenas aos "direitos de crédito e das obrigações do contribuinte".

Como **na operação de exportação, os direitos de crédito surgem após o embarque da mercadoria para o exterior**, logo, somente após a referida data, eventual variação na taxa de câmbio será tratada como despesa ou receita financeira, respectivamente, de variação monetária passiva ou ativa, itens que integram a receita operacional da pessoa jurídica, segundo a legislação do Imposto de Renda.

Logo, para efeito do benefício fiscal em apreço, a receita de exportação é considerada efetivada, no ato da entrega do bem ao comprador, ou seja, na data de embarque da mercadoria, que nas exportações por via marítima (caso em apreço), corresponde a data da cláusula shipped on board ou equivalente, constante do Conhecimento de Carga e averbada no Comprovante de Exportação, emitido pelo Siscomex.

Em decorrência, qualquer variação no preço do produto, especialmente, em decorrência da variação na taxa câmbio entre a data de emissão da nota fiscal de saída dos produtos do estabelecimentos e a data de embarque, deve ser objeto

de nota fiscal complementar de preço, conforme expressamente determinado no parágrafo único do art. 19 da Lei nº 4.502, de 1964.

Embora com fundamentação um pouco distinta, essa decisão corrobora o entendimento já pacificado nessa turma que considera legal a inclusão das variações monetárias na receita de exportação para fins de cálculo do valor do crédito presumido.

[...]"

Em vista do exposto, dou provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Portanto, o adimplemento da obrigação assumida por aquele que se compromete a exportar mercadoria ocorre no momento da efetiva exportação, assim considerada ocorrida na data da averbação no Siscomex. Neste momento é que ocorre a **liquidação da operação a que diz respeito o art. 30 da MP nº 2.185-35/01**, ocasião em que, por conseguinte, deve ser reconhecido o efeito líquido das **variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio**. Neste momento, portanto, é que deve ser feito o encontro de contas entre as variações ativas e passivas decorrentes da operação, com o correspondente reconhecimento fiscal dos efeitos deste saldo líquido, **independentemente de parte das receitas oriundas do contrato já terem sido oferecidas à tributação em períodos de apuração anteriores por força da sujeição especial ao regime do POC**.

Tais exportações ocorreram em partes a partir de janeiro de 2016, razão pela qual o Recorrente considerou liquidados os contratos de câmbio relativos a cada antecipação cronologicamente, em sintonia com o método PEPS (primeiro que entra, primeiro que sai).

Portanto, o momento eleito pelo contribuinte para reconhecer os efeitos líquidos da variação cambial está em conformidade com a legislação sobre o tema, caso comprovados os termos da cessão contratual à COOEC.

3.2.1 CESSÃO DO CONTRATO E SEUS EFEITOS

Ficou claro desde o princípio que o Recorrente, como Sociedade de Propósito Específico, recebeu o contrato em questão mediante cessão feita por suas sócias, as empresas MENDES JÚNIOR TRADING E ENGENHARIA S.A. (MJTE - CNPJ sob o nº 19.394.808/0001-29, atualmente em RECUPERAÇÃO JUDICIAL) e a OSX CONSTRUÇÃO NAVAL S.A. (OSX CN CNPJ sob o nº 11.198.242/0001-58).

A cessão também desses recursos justificaria, em tese, o cômputo pelo Recorrente de variações cambiais sobre a parcela de R\$ 125.080.373,08 recebidas pela MJTE e pela OSX CN,

caso o respectivo instrumento de cessão assim dispusesse. Isso não foi aventado pela defesa e os termos desta primeira cessão feita pela MJTE e pela OSX CN ao Recorrente não constam dos autos.

Entretanto, analisando o segundo termo de cessão acostado a partir do final das fls. 3999, verificamos na e-fl. 4000 os “considerandos” segundo os quais todos os direitos e obrigações do contrato foram cedidos pela MJTE e pela OSX CN ao Recorrente, ao passo que na segunda cessão apenas parte desses direitos e obrigações foram cedidos:

“CONSIDERANDO QUE Mendes Júnior Trading e Engenharia S.A. e OSX Construção Naval S.A. (doravante denominadas "Licitantes") firmaram um Contrato EPC de nº3900.0000022 datado de 26 de julho de 2012 (conforme emendado periodicamente, o "Contrato EPC") com a Tupi BV para o fornecimento de 2 (dois) Pacotes I e Serviços de Interação da FPSO referente às plataformas flutuantes de produção, armazenamento e transferência identificadas como FPSO P-67 e FPSO•P-70;

CONSIDERANDO QUE, de acordo com este Contrato de Cessão, datado de 17 de dezembro de 2012, os Licitantes, com o consentimento da Tupi '13V, assinaram e transferiram para o Cedente todos os direitos, -responsabilidades, encargos, obrigações, título e interesse em e referente ao Contrato EPC dos Licitantes;”

Vale dizer, ainda que a TUPI BV já tivesse pago parcela do preço a MJTE e OSX CN, trata-se de remuneração que, com a cessão, deveria ser reconhecida pelo Recorrente. Eventual ausência do reconhecimento dessa receita deveria implicar autuação por omissão de receitas, mas não glosa das correspondentes despesas com variações cambiais.

De todo modo, trata-se de questão irrelevante e que impede a manutenção parcial do auto de infração, dado que a autuação se calcou em critérios equivocados de apropriação, conforme expusemos no item 3.1 e seus subitens.

Pois bem, também ficou claro que em 19 de maio de 2015 o Recorrente cedeu o contrato firmado com a TUPI BV para a **OFFSHORE OIL AND ENGEENIRING COMPANY – COOEC** razão pela qual, em 2016, o Recorrente exportou os módulos para a China, onde foram feitas as integrações entre os módulos nos cascos dos navios para finalização das plataformas e conclusão do escopo da contratação.

Esse evento de cessão tem impactos sobre o momento em que deve ser reputado liquidado o contrato, vale dizer, sobre o momento em que se reputam liquidadas as obrigações do Recorrente perante a contratante caso seus direitos e obrigações contratuais tenham sido todos cedidos à COOEC com outorga de quitação ao Recorrente pela TUPI BV.

Analisando o instrumento de cessão que se inicia no final da fl. 3999 e segue nas subsequentes, o montante recebido antecipadamente por meio de adiantamentos ocorridos entre 10.06.2013 e 12.12.2016, tornou-se definitivo para o Recorrente, cedente, já que a responsabilidade pela execução das etapas ainda não concretizadas do contrato com a Tupi BV

foram atribuídas ao Cessionário, sem que o Recorrente cedente recebesse qualquer remuneração do Cessionário por conta da cessão. Vejamos:

A cessão foi parcial.

“Seção 2. Cessão Parcial e Assunção.

2.1 O Cedente transfere e cede irrevogavelmente ao Cessionário todos os seus direitos e obrigações, estabelecidos neste Contrato EPC correspondente à parte dos Trabalhos definida no Cronograma 1 (Divisão dos Trabalhos) do presente instrumento (parte dos Trabalhos esta doravante denominada "Trabalhos Atribuídos"), incluindo, mas não se limitando à Integração de todos os Módulos d FPSO P-67 e FPSO P-70, e a construção e montagem do Pacote I da FPSO P-70.”

Os trabalhos atribuídos ao cessionário COOEC seriam remunerados pela TUPI BV apenas ao cessionário.

“Seção 5. Reconhecimento por Parte do Cedente. O Cedente reconhece que a Tupi BV não tem obrigações de pagamento como Cedente de nenhuma parte dos Trabalhos Atribuídos, e renuncia e se isenta de quaisquer direitos, reivindicações e causas de ação que possam surgir de acordo com o Contrato EPC no tocante ao pagamento pelos Trabalhos Atribuídos.”

O Recorrente, na qualidade de Cedente, remanesceu responsável solidário ao Cessionário, conforme prevê a cláusula 2.6 do termo de cessão. Trata-se de cláusula usual em instrumentos de cessão parcial, para retirar do anuente contratante o ônus por definir a qual dos dois, cedente ou cessionário, pode ser atribuída a responsabilidade em caso de vício na execução dos trabalhos. Contudo, a manutenção do Recorrente como responsável contratual solidário não afasta a constatação de que suas obrigações contratuais relativas à execução dos trabalhos contratados foram liquidadas, e deveriam levar, naquele momento, ao reconhecimento de todas as antecipações como receita e ao reconhecimento dos efeitos líquidos da variação cambial.

Além disso, a atribuição de responsabilidade solidária ao Recorrente só poderia, quando muito, levar à arguição de que a variação cambial deveria ser reconhecida no futuro, com a conclusão dos trabalhos, e não no passado proporcionalmente à receita já reconhecida como defende a autoridade autuante.

Assim, com a exportação dos referidos módulos ao Cessionário COOEC houve a liquidação da operação, marco temporal eleito pelo contribuinte para, à luz do *caput* do art. 30 da MP nº 2.158-35/01, reconhecer os efeitos das variações cambiais.

4 DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, afastar as preliminares e, no mérito, dar-lhe provimento.

ACÓRDÃO 1201-007.167 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 17227.721274/2021-17

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah

DOCUMENTO VALIDADO