



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.721746/2023-01
ACÓRDÃO	1102-001.767 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VENTURA PETRÓLEO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

TRIBUTAÇÃO DE RECEITAS. REGIME DE COMPETÊNCIA. CONDIÇÃO CONTRATUAL. RELATÓRIO DE MEDIÇÃO. DISPONIBILIDADE JURÍDICA DA RENDA. RECONHECIMENTO CONTÁBIL E FISCAL.

O reconhecimento da receita quando da validação contratual da contraprestação, nos termos de cláusulas que condicionam o direito ao faturamento à aceitação formal de relatórios de medição pela contratante, é compatível com o regime de competência e não configura postergação do tributo.

DESPESAS DESNECESSÁRIAS. DEDUTIBILIDADE. DESCABIMENTO.

As despesas desnecessárias, por não atendimento aos critérios de usualidade e normalidade à execução das atividades da entidade, são indedutíveis na determinação do lucro real.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2018

LANÇAMENTO REFLEXO. SEGUE A SORTE DO PRINCIPAL.

O lançamento reflexo da contribuição segue a sorte da autuação principal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada por unanimidade de votos e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso, nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, afastadas as exigências alusivas à infração de inobservância do regime de competência no reconhecimento de receitas – vencidos os Conselheiros Fernando

Beltcher da Silva (Relator) e Lizandro Rodrigues de Sousa, que davam provimento parcial no tocante à matéria, nos termos do voto vencido; e (ii) por voto de qualidade, excluídos das bases de cálculo R\$ 70.000,00 (setenta mil reais) do 3º trimestre de 2018, alusivos às despesas desnecessárias, nos termos do voto do Relator – vencidos os Conselheiros Cristiane Pires McNaughton, Gustavo Schneider Fossati e Gabriel Campelo de Carvalho, que davam provimento em maior extensão para cancelar integralmente as exigências sobre a referida infração. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Cristiane Pires McNaughton.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente e Relator

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires McNaughton, Roney Sandro Freire Correa, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho e Fernando Beltcher da Silva.

RELATÓRIO

Em desfavor do contribuinte em epígrafe foram lavrados Autos de Infração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica devido sob a sistemática do lucro real trimestral, com reflexo na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, cujos fatos geradores ocorreram ao longo de 2018.

As irregularidades constatadas foram a inobservância do reconhecimento de receitas pelo regime de competência e a dedução de despesas desconexas das atividades operacionais da entidade.

Por bem apresentar o caso, valho-me de excertos de relatório de decisão de primeira instância:

De acordo com o TVF (fls. 3344/3381) e os autos de Infração de IRPJ e CSLL (fls. 3317/3343), em síntese, a autuação se deu por conta das seguintes infrações identificadas pela autoridade fiscal:

1) Redução indevida do lucro real causada por postergação de receitas

Segundo a autoridade fiscal, o contribuinte reduziu indevidamente o Lucro Real em virtude de postergação no reconhecimento de receitas tributáveis pelo regime

de competência, transferindo para 2019 receitas que deveriam ter sido reconhecidas em 2018.

Para a autoridade fazendária, a fiscalizada teria reconhecido os custos, despesas e receitas quando da emissão das notas fiscais, quando deveriam ter sido reconhecidas, conforme regime de competência, no momento de ocorrência do fato gerador, que é a prestação de serviços.

Assim, a fiscalização apurou as receitas de prestação de serviço da empresa baseado nas notas fiscais emitidas por ela e nas informações inseridas em cada uma delas, principalmente na informação das medições dos serviços executados, momento da ocorrência do fato gerador.

[...]

2) Não adição, na apuração do lucro real, de despesas indedutíveis

Segundo a fiscalização, a empresa VENTURA deduziu como despesas no ano-calendário de 2018 a aquisição de 6.500,5100 m³ de óleo diesel marítimo (DMA), adquiridos da empresa NFX COMBUSTÍVEIS MARÍTIMOS LTDA, para abastecimento das embarcações DYNAMIC PRODUCER e CAROLINA.

Entretanto, após análise dos documentos e respostas em atendimento às intimações realizadas durante o procedimento fiscal, a autoridade fazendária conclui ser inadmissível reconhecer a dedutibilidade das despesas com óleo diesel marítimo (DMA) destinadas às embarcações DYNAMIC PRODUCER e CAROLINA, uma vez que a fiscalizada não seria proprietária de nenhuma das duas embarcações, nem possuía contrato de afretamento ou de manutenção de nenhuma das duas.

Notificado das exigências, o contribuinte as impugnou resumidamente nesses termos:

- a) já que a autoridade identificara que receitas dos trimestres de 2018 somente foram reconhecidas em 2019, *deveria ter recomposto não apenas os trimestres de 2018, mas também o ano de 2019*, para, com isso, efetuar o lançamento pelo valor líquido, dada a postergação do imposto – nos termos dos §§ 4º a 7º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e de manifestações da administração tributária (dentre elas, o Parecer Normativo Cosit nº 2, de 29 de agosto de 1996);
- b) o reconhecimento de uma receita se dá quando houver elevado grau de certeza de sua mensuração e auferimento;
- c) na lição de PAULO CALIENDO, a disponibilidade econômica ou jurídica é a qualidade da renda que não possui impeditivos ao seu uso, pois se houver algum obstáculo a ser removido, mesmo que exista ação ou execução, não haverá disponibilidade;

- d) ao longo de 2018, prestou serviços respaldados em contratos de longo prazo celebrados com as clientes SHELL, DOMMO e PETROBRAS, como observado pela autoridade fiscal, que por sua vez afirmara no TVF que a autuada somente reconhecia as correspondentes receitas quando da emissão das notas fiscais - o que ocorria meses após a efetiva prestação dos serviços em questão;
- e) ocorre ser característica comum aos três contratos a necessidade de emissão de relatórios de medição dos serviços executados para fins de validação e acordo entre as partes sobre o montante devido pelas contratantes;
- f) sem o aval das partes, a autuada ainda não teria, ao menos de forma definitiva, a aquisição do direito ao recebimento e a receita disponível;
- g) as cláusulas 18.5 e 18.6 da Seção II do contrato celebrado com a SHELL atestam que o direito ao recebimento das receitas só se tornaria líquido e certo após aprovação da fatura *pró-forma* – sendo assegurada à cliente o prazo de 60 dias para liberar o pagamento ou contestar a aferição dos serviços prestados, obrigando-se a SHELL ao pagamento apenas quanto à parte incontroversa;
- h) ainda em se tratando dos serviços prestados à SHELL, a autuada emitia relatório no final de cada mês com levantamento dos serviços prestados na embarcação CATARINA, quantificando os valores a serem faturados;
- i) na sequência, registrava tais cifras na conta de resultado “31301.001 – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OGX”, a título de provisão;
- j) com a aprovação da fatura *pró-forma* pela SHELL, a autuada revertia a provisão e registrava, na mesma conta, o valor da *receita definitiva* correspondente à nota fiscal emitida;
- k) com isso, a impugnante não postergou receitas, as quais foram lançadas e oferecidas à tributação quando presentes os três requisitos necessários ao seu reconhecimento no regime de competência – *constituição ao direito do seu recebimento, liquidez e certeza*;
- l) circunstâncias similares às da contratação pela SHELL se verificam nos contratos celebrados com a DOMMO (preposta da OGX) e a PETROBRÁS;
- m) ainda que o procedimento adotado pela autuada estivesse incorreto, os autos de infração seriam improcedentes no que toca às receitas decorrentes do contrato com a PETROBRAS, pois a lei expressamente admitiria que a autuada as reconhecesse quando efetivamente realizadas (§ 3º do art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977);
- n) no que se refere às despesas glosadas, incorridas com a manutenção das embarcações CAROLINA e DPI (DYNAMIC PRODUCER) – de propriedade de terceiros, a impugnante alegou haver firmado contratos de estaleiro e aditivos,

- vigentes em 2018, relativos aos cuidados das embarcações em questão, que estavam ancoradas no Brasil aguardando eventuais procedimentos licitatórios;
- o) a impugnante era responsável pelo bom funcionamento e manutenção das plataformas, demandando abastecimento contínuo para que permanecessem ativas e funcionais – sob pena de indenização às proprietárias;
- p) *apesar de os CONTRATOS não representarem, em um primeiro momento, uma atividade prontamente rentável à IMPUGNANTE, eles foram firmados com a perspectiva de rentabilidade futura* (celebrou os contratos em 2017 na esperança de participar, com as empresas estrangeiras titulares/afretadoras de CAROLINA e DPI, em processos licitatórios da PETROBRAS);
- q) dada a pandemia (Covid-19), somente no final de 2021 a impugnante celebrou contrato com a PETROBRAS tendo por objeto a prestação de serviços relacionados à embarcação CAROLINA;
- r) *conforme se verifica dos anexos 9 e 10 do TVF (fls. 2222/2241), em que a AUTORIDADE relaciona as despesas com as embarcações DPI e CAROLINA por ela glosadas, aproximadamente 95% das despesas ali indicadas referem-se a pagamentos realizados pela IMPUGNANTE aos seus próprios empregados (salários, férias, FGTS, INSS, etc.);*
- s) *assim, independentemente da existência de qualquer contrato, da execução de qualquer serviço ou, até mesmo, do local onde os seus funcionários desenvolvem suas funções, a IMPUGNANTE obrigatoriamente incorreria nessas despesas; e*
- t) concluindo, ainda que seja mantida a glosa das despesas decorrentes de aquisição de óleo diesel marítimo (“DMA”), destinado ao abastecimento das embarcações CAROLINA E DPI, deveria ser cancelada a relativa aos valores de natureza trabalhista pagos pela impugnante.

Foi trazida pelo contribuinte uma alegação específica de duplicidade de autuação de determinada rubrica, o que motivou a conversão do julgamento da impugnação em diligência, nos termos de resolução da 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 03:

DO MÉRITO

Do cotejo entre os termos do Relatório Fiscal e os da Impugnação, além das questões aparentemente prontas para julgamento, identificou-se a necessidade de diligência para confirmação, pela unidade de origem, da alegação do contribuinte de que o valor de R\$ 8.953.867,57 da conta “31301.0001 – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OGX” compõe o valor total das notas fiscais da SHELL apurado pela AUTORIDADE (R\$ 14.791.137,28) no 4º trimestre de 2018, que, por sua vez, já havia sido por ela(AUTORIDADE) considerado na soma do montante total “APURADO NAS NOTAS FISCAIS (1)”, de R\$ 49.762.333,41.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993, voto por converter o presente julgamento em diligência, com retorno dos autos à unidade de origem, para que a autoridade lançadora aprecie a alegação da impugnante sobre erro na definição da base de cálculo do lançamento, por cômputo, em duplicidade, dos valores alegados pelo contribuinte.

A autoridade deve elaborar relatório circunstanciado quanto aos trabalhos e conclusões decorrentes da diligência, o qual deverá especificar e totalizar, em caso do cômputo em duplicidade das receitas alegadas pelo contribuinte, os valores do lançamento a serem reduzidos, por competência de lançamento.

No que toca ao que solicitado pelo colegiado de primeira instância, a autoridade fiscal assim se pronunciou:

Revisamos a conta contábil nº 31301.0001 (Prestação de Serviços OGX), e verificamos que nela estão registrados os faturamentos referentes à empresa SHELL, tendo razão, nesse ponto, a autuada [...]

Retornados os autos à turma julgadora, decidiu-se pela procedência parcial da impugnação, para:

- afastar a glosa de despesas com pessoal aplicado nas embarcações CAROLINA e DYNAMIC PRODUCER, de titularidade de terceiros (mantida a glosa das despesas com óleo diesel marítimo - DMA); e

- reduzir a autuação sobre as receitas tidas por não reconhecidas nas devidas competências, dada a duplicidade alegada pela impugnante e confirmada pelo autuante.

O respectivo acórdão recebeu a ementa reproduzida adiante:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

CONTRATOS DE LONGO PRAZO. ALEGAÇÃO DE INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. POSTERGAÇÃO DE RECEITAS. INEXISTÊNCIA DE VALORES APURADOS E RECOLHIDOS EM PERÍODOS SUBSEQUENTES.

Para que seja caracterizada a postergação – e, neste caso, adotados os seus efeitos quando do lançamento fiscal do período a que corresponder o tributo exigido, considerando-se o regime de competência –, impõe-se a necessidade de que o contribuinte tenha, espontaneamente, procedido ao pagamento de todo ou de parte do valor devido (e exigido no lançamento fiscal), em período posterior, e, em ocorrendo tal situação, o lançamento será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração. Ou seja, a postergação do pagamento do imposto somente se caracteriza quando as receitas propostas viessem a produzir, no período-ase em que venham a ser escrituradas, os mesmos efeitos que produziram se contabilizadas no período de competência. Nos casos em que, nos períodos-base subsequentes ao de início do

prazo da postergação até o de término deste, a pessoa jurídica não houver apurado imposto e contribuição social devidos, em virtude de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, o lançamento deverá ser efetuado para exigir todo o imposto e contribuição social apurados no período-base inicial, com os respectivos encargos legais, tendo em vista que, segundo a legislação de regência, as perdas posteriores não podem compensar ganhos anteriores.

DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE.

Somente são dedutíveis na apuração do lucro líquido as despesas pagas ou incorridas que se mostrarem necessárias à realização das atividades da pessoa jurídica, atendendo ainda aos critérios da usualidade e normalidade no tipo de transação, operação ou atividades desenvolvidas pela sociedade empresária.

Irresignado, o contribuinte recorreu ao CARF no trintídio legal, reiterando o que alegara na impugnação e acrescentando argumentos com vista a controverter a decisão recorrida, quanto às exigências mantidas pelo colegiado de piso.

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Fernando Beltcher da Silva**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que dele se conhece.

A Recorrente inicia reiterando a alegação de nulidade da autuação fiscal, por recair em duplicidade sobre os valores indicados pelo contribuinte em sua impugnação.

Essa questão foi bem enfrentada pelo colegiado de primeira instância, submetendo-a à confirmação da autoridade fiscal e reduzindo as correspondentes exigências fiscais.

Não há que se falar em nulidade. Os autos de infração foram lavrados por autoridade competente, mediante observância às determinações do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Como bem ressaltado pelo colegiado de primeira instância, *meras incorreções não importam em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo* (art. 60 do mesmo diploma legal).

Assim, rejeita-se a nulidade suscitada.

A despeito disso, a Recorrente afirma remanescer erro, pois a correspondente questão não teria sido inteiramente solucionada em primeira instância:

3.11. Não fosse o erro originário do TERMO suficiente para justificar o cancelamento dos AUTOS, a RECORRENTE esclarece que a nova apuração constante da página 4 (quatro) do RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA (fls. 4.747) contém o

mesmo erro na quantificação da base de cálculo dos tributos exigidos nos AUTOS, o qual não foi verificado pela DRJ e, pois, acabou sendo integralmente encampado pela DECISÃO.

3.12. Mais uma vez, a AUTORIDADE responsável pelo RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA considerou em duplicidade as receitas decorrentes do CONTRATO SHELL na quantificação dos resultados da RECORRENTE referentes aos 4 (quatro) trimestres de 2018.

[...]

3.18. Em outras palavras: a integralidade dos valores registrados pela RECORRENTE na conta “31301.0001 – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OGX (2)” não pode integrar a soma algébrica denominada pela AUTORIDADE como “FATURAMENTO TRIMESTRAL (1) + (2) (3)”; isso, porque, como reconhecido pelo próprio RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA, o valor total das notas da SHELL foi apurado no item “(1)”, referente ao valor “APURADO NAS NOTAS FISCAIS (1)”.

3.19. Assim, não obstante o RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA reconheça expressamente o erro de apuração das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL constantes do TERMO, incorreu no mesmo equívoco, porém em uma dimensão menor.

Importa trazermos, na ordem, as correspondentes tabelas constantes do TVF e do Relatório de Diligência Fiscal, com os respectivos excertos:

No quadro a seguir, apuramos as diferenças observadas nas receitas oferecidas à tributação pela empresa VENTURA, comparadas com as receitas apuradas corretamente pelo regime de competência.

Diferença Apurada nas Receitas:

CONTA CONTÁBIL	1º TRIMESTRE	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE
APURADO NAS NOTAS FISCAIS (1)	41.825.222,29	46.464.523,80	56.403.900,67	49.762.333,41
31301.0001 – PREST. DE SERV. OGX (2)	0,00	4.654.508,66	13.847.981,68	8.953.867,57
FATURAMENTO TRIMESTRAL (1) + (2) (3)	41.825.222,29	51.119.032,46	70.251.882,35	58.716.200,98
DECLARADO EM ECF (4)	38.799.636,72	53.542.517,67	50.503.974,78	40.129.016,10
DIFERENÇA (3) – (4)	(3.025.585,57)	2.423.485,21	(19.747.907,57)	(18.587.184,88)

O contribuinte, na impugnação, reportando-se, obviamente, ao TVF, alegou o que segue:

4.18. Isso, porque, não bastasse não ter observado o disposto no art. 6º, § 6º, do DL nº 1.598/77, na quantificação dos resultados da IMPUGNANTE referente aos 4 (quatro) trimestres de 2018, a AUTORIDADE considerou em duplicidade as receitas decorrentes do CONTRATO SHELL.

4.19. Com efeito, tomando-se por exemplo o 4º trimestre de 2018, verifica-se que para calcular o valor “APURADO NAS NOTAS FISCAIS (1)”, de R\$ 49.762.333,41 (fls. 3371 – pg. 28 do TVF), a AUTORIDADE somou os valores de R\$ 34.971.196,13 (notas da PETROBRAS) e de R\$ 14.791.137,28 (notas da SHELL):

[...]

4.20. Em seguida, a AUTORIDADE indicou as receitas escrituradas pela IMPUGNANTE em sua contabilidade:

[...]

4.21. Por fim, para chegar ao “FATURAMENTO TRIMESTRAL (1) +(2) (3)” a AUTORIDADE somou o montante “APURADO NAS NOTAS FISCAIS (1)” (R\$ 49.762.333,41) e R\$ 8.953.867,57 da linha “31301.0001 – PREST. SERV. OGX (2)”:

[...]

4.22. Ocorre que o valor de R\$ 8.953.867,57 da conta “31301.0001 – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OGX” compõe, por óbvio, o valor total das notas fiscais da SHELL apurado pela AUTORIDADE (R\$ 14.791.137,28) no 4º trimestre de 2018, que, por sua vez, já havia sido por ela (AUTORIDADE) considerado na soma do montante total “APURADO NAS NOTAS FISCAIS (1)”, de R\$ 49.762.333,41.

4.23. Portanto, as tabelas do TVF de fls. 3371 deixam claro o erro na apuração dos resultados da IMPUGNANTE em 2018, o que importou em uma quantificação incorreta das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL constantes dos AUTOS.

A DRJ determinou que em diligência a questão se esclarecesse.

A autoridade fiscal assim se pronunciou, em relatório da dita diligência (grifos nossos):

Revisamos a conta contábil nº 31301.0001 (Prestação de Serviços OGX), e verificamos que nela estão registrados os faturamentos referentes à empresa SHELL, tendo razão, nesse ponto, a autuada, embora, e sem querer justificar nada com isso, o nome da conta nos tenha induzido a outra percepção do que nela estivessem lançados, pois a empresa OGX era uma petrolífera do grupo empresarial do empresário Eike Batista.

Apuramos, ainda, as reais diferenças entre os valores dos serviços prestados pela autuada com as reavaliações dos lançamentos à conta contábil nº 31301.0001 (Prestação de Serviços OGX):

<u>Diferença Apurada nas Receitas:</u>	1º TRIMESTRE	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE
APURADO NAS NOTAS FISCAIS (1)	41.825.222,29	46.464.523,80	56.403.900,67	49.762.333,41
31301.0001 – PREST. DE SERV. OGX (2)	0,00	2.306.682,39	1.743.038,85	5.837.269,71
FATURAMENTO TRIMESTRAL (1) + (2) (3)	41.825.222,29	51.119.032,46	70.251.882,35	58.716.200,98
DECLARADO EM ECF (4)	38.799.636,72	53.542.517,67	50.503.974,78	40.129.016,10
DIFERENÇA (3) – (4)	(3.025.585,57)	4.771.311,48	(7.642.964,74)	(15.470.585,02)

Observação: os valores destacados na linha nº 2 do quadro acima, são exatamente as diferenças entre os valores apurados nas notas fiscais emitidas em razão dos serviços prestados à empresa SHELL e aqueles apurados na contabilidade da empresa.

Percebem-se claros erros de “cálculo” no quadro anterior, por falta de atualização das células alusivas ao “faturamento trimestral”, sem que tais erros tenham repercutido nas bases de cálculo revistas em diligência. A planilha a seguir resolve a questão:

Relatório de Diligência Fiscal – quadro - ajustes CARF				
Diferença Apurada nas Receitas:	1º TRIMESTRE	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE
APURADO NAS NOTAS FISCAIS (1)	41.825.222,29	46.464.523,80	56.403.900,67	49.762.333,41
31301.0001 – PREST. DE SERV. OGX (2)	0	2.306.682,39	1.743.038,85	5.837.269,71
FATURAMENTO TRIMESTRAL (1) + (2) (3)	41.825.222,29	48.771.206,19	58.146.939,52	55.599.603,12
DECLARADO EM ECF (4)	38.799.636,72	53.542.517,67	50.503.974,78	40.129.016,10
DIFERENÇA (3) – (4)	-3.025.585,57	4.771.311,48	-7.642.964,74	-15.470.587,02

No TVF, ficou demonstrada a composição da primeira linha da planilha anterior (“APURADO NAS NOTAS FISCAIS”):

CLIENTE	1º TRIMESTRE	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE
PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS	39.051.787,64	39.503.332,75	40.812.880,14	34.971.196,13
SHELL BRASIL PETRÓLEO LTDA	0,00	6.961.191,05	15.591.020,53	14.791.137,28
DOMMO ENERGIA S/A	2.773.434,65	0,00	0,00	0,00
Total	41.825.222,29	46.464.523,80	56.403.900,67	49.762.333,41

Na diligência, a autoridade fiscal concordou com o contribuinte e, revisando os dados, apresentou nova apuração, excluindo R\$ 17.569.366,96 da linha “2”, considerados os 2º, 3º e 4º trimestres de 2018.

Mas é preciso trazer um quadro comparativo entre os valores das notas fiscais emitidas contra a SHELL e os da conta em que o contribuinte lançou parte das correspondentes receitas:

CLIENTE	1º TRIMESTRE	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE
SHELL BRASIL PETRÓLEO LTDA (NFs)	0,00	6.961.191,05	15.591.020,53	14.791.137,28
31301.0001 – PREST. DE SERV. OGX (2)	0,00	4.654.508,66	13.847.981,68	8.953.867,57
Diferenças	0,00	2.306.682,39	1.743.038,85	5.837.269,71

Nota-se, claramente, que a autoridade fiscal, ao invés de simplesmente eliminar por completo os valores da segunda linha da planilha de consolidação (“31301.0001 – PREST. DE SERV. OGX (2)”), passou a informar, trimestre a trimestre, a diferença entre os valores consignados nas notas fiscais e na conta contábil, quando, em verdade, como ela mesma assumiu, os valores contabilizados estariam contidos nos documentos fiscais.

Ademais, analisando as informações do Razão da conta “31301.0001 – PREST. DE SERV. OGX” (fls. 2185/8), os valores lá registrados a crédito dizem respeito exatamente à cliente

SHELL, à exceção de um lançamento alusivo à DOMMO, que, por sinal, já fora também adicionado à base de cálculo com lastro na correspondente nota fiscal.

Assim, rejeitada a preliminar de nulidade suscitada, com razão o contribuinte no mérito: as bases de cálculo devem ser ajustadas, para completa eliminação da comprovada duplicidade.

Passa-se aos temas nucleares do litígio.

Inobservância do regime de competência

Os §§ 4º a 7º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, dispõem sobre os efeitos tributários decorrentes de inexatidão quanto ao período de escrituração de receitas, custos e despesas, ou no reconhecimento de lucro, assim consolidados no art. 285 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, RIR/2018 (grifamos):

Art. 285. **A inexatidão** quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou de reconhecimento de lucro, **somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto ou multa**, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I - a **postergação** do pagamento do imposto sobre a renda para período de apuração posterior àquele em que seria devido; ou

II - a **redução indevida do lucro real** em qualquer período de apuração.

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo **valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 258** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).

§ 2º O disposto nos § 1º e § 2º do art. 258 não exclui a cobrança de multa de mora e de juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto sobre a renda em decorrência de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º).

A Secretaria da Receita Federal do Brasil se pronunciou acerca da inobservância do regime de competência por meio do Parecer Normativo Cosit nº 2, de 28 de agosto de 1996 (DOU de 29/08/1996), do qual extraio os excertos a seguir (grifos nossos):

6.1 - **Considera-se postergada** a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, **quando** efetiva e espontaneamente **paga** em período-base posterior.

6.2 - O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido

pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.

6.3 - A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer ajuste daí decorrente, que venha ser efetuado posteriormente pelo contribuinte não tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento.

O contribuinte, na impugnação, defendeu que o lançamento deveria ter sido efetuado pelo valor líquido do imposto/contribuição.

O colegiado de primeira instância afastou a hipótese de postergação (o que demandaria o lançamento apenas do tributo líquido, nos termos do inciso I e § 1º do art. 285), pois não houvera qualquer recolhimento nas competências posteriores, em que o contribuinte escriturou as receitas – dado o levantamento de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL.

No recurso voluntário, o contribuinte admite que o fundamento da autuação não foi a postergação, mas a redução do lucro no período-base:

4.13. É nesse ponto que reside o equívoco nodal da DECISÃO: a infração imputada à RECORRENTE refere-se à redução indevida do lucro real de 2018, nos termos do inciso II do art. 285 do RIR/18; e, não, como equivocadamente abordado na DECISÃO, no fundamento da postergação do pagamento de imposto – de que trata o inciso I do art. 285 do RIR/18.

Contudo, insiste a Recorrente na necessária observância do § 2º do art. 258 do RIR/2018, que carrega o seguinte enunciado:

Art. 258. [...]

[...]

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).

Ocorre que não surtiria efeito algum **no lançamento de ofício de 2018** qualquer exclusão de valores em 2019, assistindo ao contribuinte, no curso do prazo decadencial, a revisão espontânea de seus levantamentos para, por exemplo, **eventual** ajuste dos saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSLL a serem objeto de compensações futuras, como sustenta a própria Recorrente:

4.22. Não se pode fechar os olhos para o fato de que o oferecimento das receitas à tributação pela RECORRENTE, em 2019, diminuiu seus saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL no período, que, eventualmente, poderiam ser utilizados como moeda de pagamento e compensados na apuração do lucro real de períodos subsequentes.

“Eventual”, pois a sistemática adotada pelo contribuinte provavelmente se espalha para os demais anos. Ou seja, em 2019 pode não haver reconhecido, por competência, receitas de 2019, que potencialmente foram levadas a registro contábil e fiscal apenas em 2020, e assim por diante.

Seja como for, exigir-se-ia da autoridade fiscal a adoção das medidas enumeradas nos dispositivos invocados pela Recorrente caso e tão somente se tratasse de postergação de imposto/contribuição – o que, como afirmado, não reflete a realidade posta nos autos.

A Recorrente invoca, ainda, o Parecer Normativo CST nº 57/79. Reproduzo excertos:

4.25. Inclusive, esse é o entendimento externado pela própria Receita Federal do Brasil (“RFB”) no PN-CST nº 57, de 16.01.1979, que esclarece o alcance do art. 6º, § 6º, do DL nº 1.598/77:

“Já a contabilização de receita, rendimento ou reconhecimento de lucro em exercício posterior ao competente, bem como o registro, em exercício a ele anterior, de custo ou dedução podem gerar postergação do pagamento do imposto. **Por isso, registros dessa natureza ensejam que a Administração, procedendo na forma do § 4º, recomponha os dois lucros reais** e efetive o lançamento no exercício em que tenha havido indevida redução do lucro real, constituindo o crédito pelo valor líquido, isto é, depois de compensado o imposto lançado no exercício do registro inexato e que a revisão mostrou ser nele indevido. É a compensação criada pelo parágrafo 6º.” (Grifos da RECORRENTE.)

Contudo, a Recorrente deixou de grifar trechos relevantes do período antecedente: **podem gerar postergação do pagamento do imposto**. A propósito, o PN Cosit nº 2/96 veio exatamente a esclarecer dúvidas que remanesciam na aplicação do PN CST nº 57/79:

Dúvidas ainda remanescem quanto aos procedimentos para a correta determinação do montante do imposto de renda devido nos casos de inobservância do regime de competência [...]

O assunto foi objeto de manifestação por parte da Secretaria da Receita Federal, por intermédio do Parecer Normativo CST nº 57, de 16 de outubro de 1979 [...], tanto os contribuintes quanto o próprio fisco vêm demandando [...] um posicionamento em relação aos procedimentos que a administração entende corretos para a perfeita determinação do imposto [...].

Assim, nada há a criticar a decisão recorrida nesse peculiar.

Na sequência do recurso, a Recorrente traz um longo arrazoado acerca do correto momento de reconhecimento de uma receita, especialmente quando, como sugere, fato ou condição coloque em xeque a certeza, a liquidez e a disponibilidade da renda.

Isso porque os contratos celebrados dispõem de cláusulas que obrigam os tomadores dos serviços ao adimplemento somente no tocante à parte incontroversa medida pela prestadora, com variados prazos para validação e efetivo pagamento.

A decisão recorrida aborda com maestria a questão. Adoto os fundamentos nelas lançados como razões de aqui decidir, com amparo no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e inciso I do § 12 do art. 114 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Quanto ao lançamento motivado por postergação de receitas, a questão principal sob julgamento demanda saber se a impugnante teria ou não obedecido ao regime de competência na escrituração das receitas decorrentes da prestação de serviços relacionadas aos contratos celebrados com as empresas SHELL, PETROBRÁS E DOMMO.

Para a autoridade fazendária, a fiscalizada teria reconhecido receitas de 2018 apenas quando da emissão das notas fiscais, em 2019, quando, no seu entender, deveriam ter sido reconhecidas em 2018, em obediência ao regime de competência, no momento de ocorrência do fato gerador, que seria a da prestação de serviços relacionados nos contratos.

Por sua vez, a impugnante alega que o reconhecimento das receitas apenas por ocasião da emissão das notas fiscais, após o aval da parte contratante em relação aos relatórios de medição, seria procedimento consonante com o regime de competência, pois somente após o aval pela parte contratante dos relatórios de medição, a impugnante poderia ter certeza e liquidez sobre a receita por ela auferida em razão dos serviços prestados mês a mês.

Dando início à análise da controvérsia, comecemos por abordar os aspectos contábeis que envolvem a definição e o reconhecimento de receitas na venda de bens e prestação de serviços. Ressalta-se, de antemão, que o conceito de receita, sob o ponto de vista contábil, deve obedecer às regras de mensuração e reconhecimento prescritas pelas normas contábeis, mas, tributariamente, a definição de receita é pertinente à estrutura de incidência prevista na legislação relativamente aos tributos correspondentes. Na eventual ocorrência de divergência, deverá prevalecer as regras jurídico-tributárias.

O CPC 30 estabeleceu que a receita deve ser reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses benefícios **possam ser confiavelmente mensurados**, com base no valor justo da contraprestação recebida ou a receber, deduzida de quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade ao comprador.

Quando a contraprestação é feita na forma de caixa ou equivalente de caixa, o valor da receita é o valor em caixa ou equivalente de caixa recebido ou a receber.

Quando a conclusão de uma transação que envolva a prestação de serviços puder ser estimada com confiabilidade, descreve o Pronunciamento, a receita associada à transação deve ser reconhecida tomando por base o estágio de execução da transação ao término do período de reporte. O desfecho de uma transação pode ser estimado com confiabilidade quando todas as seguintes condições forem satisfeitas: (a) o valor da receita puder ser mensurado com confiabilidade; (b) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; (c) o estágio de execução da transação ao término do período de reporte puder ser mensurado com confiabilidade; (d) as despesas incorridas com a transação assim como as despesas para concluí-la puderem ser mensuradas com confiabilidade.

Ainda, a entidade geralmente é capaz de fazer estimativas confiáveis após ter concordado com os outros parceiros da transação a respeito do seguinte: (a) os direitos que cada uma das partes está habilitada a receber quanto ao serviço a ser prestado e recebido pelas partes; (b) a contraprestação a ser trocada; e (c) o modo e os termos da liquidação da operação.

Convém também trazer à discussão as disposições da Resolução CFC nº 750/1993, que tratava dos princípios da contabilidade. A Resolução teve vigência até 04/10/2016, quando foi revogada pela NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL. A revogação da Resolução, no entanto, “não significa que os Princípios de Contabilidade estejam extintos. A revogação das resoluções visa à unicidade conceitual, indispensável para evitar divergências na concepção doutrinária e teórica, que poderiam comprometer aspectos formais das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs).” Em sua redação original, ao tratar do Princípio da Competência, a Resolução CFC dispunha que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, sendo referidas receitas consideradas realizadas, nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à Entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados:

O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Art. 9º. As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º. O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou nº passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º. **O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.**

§ 3º. **As receitas consideram-se realizadas:**

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

[grifo nosso]

A Resolução CFC nº 1.282/2010 promoveu alterações na Resolução CFC 750, trazendo uma redação mais enxuta, mas sem alterar a essência do princípio:

[...]

Desta forma, a receita deve ser reconhecida, nas transações com terceiros, quando o esforço para a sua obtenção já tiver sido desenvolvido, com a prestação dos serviços, mediante a anuência dos clientes e a realização do pagamento ou o compromisso firme de efetivá-lo.

Posto isto, passemos a abordar as especificidades das operações da Impugnante com base nos contratos de prestação de serviços celebrados com terceiros.

[...]

Da leitura de referidos trechos dos contratos mantidos entre a impugnante e as empresas PETROBRAS, SHELL e DOMMO, de fato, deflui-se que o pagamento das receitas decorrentes da prestação de serviços estava condicionado à aprovação, pelas contratantes, de relatório de medição dos serviços executados.

A condição, prevista no artigo 121 do Código Civil de 2002, é a cláusula acessória através da qual se faz depender a eficácia do negócio jurídico da verificação de um evento futuro e incerto. Se até à verificação desse evento o negócio não puder produzir os seus efeitos, trata-se de condição suspensiva; se a ocorrência do evento fizer cessar os efeitos do negócio, a condição se diz resolutiva.

Nada obstante, referidas cláusulas contratuais não expressam condições suspensivas ao reconhecimento das receitas decorrentes da prestação de serviços realizada nos termos da obrigação assumida pela contratada.

Eis que ainda que referido aceite ou aprovação ocorresse futuramente à prestação dos serviços, **tal ato não era incerto**, pois revestido da previsibilidade disposta nos contratos de prestação de serviços, a partir dos quais era possível calcular, com razoável grau de confiabilidade, o valor da receita decorrente dos serviços efetivamente prestados.

Assim, considerando-se a efetiva prestação dos serviços e a possibilidade de quantificação da receita deles decorrente, nos termos das condições e valores previstos nos contratos, caberia o reconhecimento, já quando da conclusão dos

serviços, das receitas auferidas, independentemente de seu recebimento, concomitantemente com o registro das despesas correlatas ao auferimento de tais receitas, conforme determina o regime de competência, obrigatório aos optantes ou obrigados pela apuração do IR com base no lucro real.

Portanto, **deve prevalecer o entendimento da Fiscalização, segundo o qual a Impugnante descumpriu a legislação tributária ao não observar o regime de competência no registro das suas receitas.**

É incontroverso que os serviços foram prestados.

O aceite das métricas e valores pela contraparte não tem o condão de trazer, no contexto deste processo, dúvidas razoáveis ao auferimento da renda, ao momento de ocorrência do fato gerador.

Pontuais ajustes podem ocorrer, por efetivo descumprimento de “obrigação de performance”. Mas nem isso a Recorrente ousou demonstrar nos autos. Se o que prevaleceu na autuação foram os valores assinalados nas notas fiscais, poderia a autuada, para comprovar a alegação que traz em sua defesa, fazer o cotejo entre as receitas “provisionadas” e as “definitivas”.

Os contratos, como atesta a Recorrente, são de longo prazo, não havendo prova de que suas supostas preocupações tenham sido confirmadas.

Ressalte-se que o contribuinte presta serviços materiais, o que coloca ainda mais em dúvida as alegações de incerteza de sua aprovação e de iliquidez da receita. Os benefícios alcançáveis às partes são imediatos e, salvo má fé, de mensuração confiável.

Não há aqui, nem de longe, demonstração de qualquer improbabilidade de que a entidade (a autuada) receberia a contraprestação (CPC 47, item 9, alínea “e”).

Labutar contra a confiabilidade dos relatórios apresentados pelo prestador é, sob a suposta celeuma do posterior aval, atentar contra a inteligência mediana, assim como a alegação de não ser *capaz de mensurar razoavelmente seu progresso em relação à satisfação completa de obrigação de performance*, como sugere a prestadora à página 32 de seu recurso voluntário.

A “quantificação preliminar” e o “registro como provisão contábil”, embora aparentem argumentos compatíveis com as premissas de incerteza e de iliquidez, não passam, dada a ausência de prova mínima, de argumentos, de exercício de retórica.

A propósito, a Recorrente informa situação peculiar na contratação com a PETROBRAS, pois, diferentemente das demais contratantes, esta é quem gera relatórios de medição e os submetem à prestadora dos serviços, situação que, em verdade, labutaria, a meu sentir, ainda mais em desfavor da tese encampada pela Recorrente (nesse caso, a receita provisionada estaria de acordo com o que a própria tomadora preliminarmente admitira como a ela entregue em serviços) – em que pese os ditos relatórios serem emitidos no mês seguinte ao da prestação dos serviços.

Se os contratos, especialmente o celebrado com a PETROBRAS, seguem um padrão de mercado, tudo não passa disso, padrão. Valer-se deles como muleta para o adiamento do pagamento de tributos é inaceitável.

As convenções estipuladas na esfera privada são, no caso dos autos, inoponíveis ao Fisco.

A efetiva prestação de um serviço deve resultar, de um lado, no reconhecimento da correspondente receita e, de outro, na ativação de um bem (numerário) ou direito, que inclusive pode ser reclamado na esfera judicial – dada a improvável, e não provada neste processo, negativa de aceite da dívida, ou de seu adimplemento, pela contraparte.

Certeza plena não há, em qualquer aspecto da vida (exceto na morte). Dizem que até o passado é incerto. Mas se todo e qualquer reconhecimento de receita ficasse condicionado à plena e absoluta certeza de seu recebimento e à irretocável liquidez de seu crédito, melhor seria abandonarmos o regime de competência por completo.

E, como bem defendido na decisão recorrida, deve haver, via de regra, confrontação entre as receitas e os sacrifícios dispendidos na sua obtenção (custos, despesas e encargos).

Assim, conclui-se inexistir razão à Recorrente quanto aos argumentos associados aos três contratos, salvo quanto à manifestação que lhe for favorável nas próximas linhas deste voto.

Especificamente quanto às notas fiscais nº 873 e 874, por ela emitidas em junho de 2019 contra a SHELL, a Recorrente aduz o seguinte:

8.10. Especificamente no que diz respeito às notas fiscais nºs 873 e 874, emitidas em 11.06.2019, a RECORRENTE ainda esclarece que elas tratam de reembolso de despesas, incorridas pela VENTURA por conta e ordem da SHELL, escrituradas sob a rubrica “0517 – Bônus de Segurança – CAT/Shell”, relativas a projeto específico e pontual com a SHELL, que beneficiou os colaboradores embarcados na unidade CATARINA entre junho de 2018 e janeiro de 2019.

8.11. As referidas notas nºs 873 e 874 foram emitidas apenas em junho de 2019 em razão de o aditivo referente ao Bônus de Segurança – CAT/Shell ter sido formalizado pelas partes apenas no dia 23.05.2019, por meio do Aditivo ao CONTRATO SHELL nº 3 (DOC. 01). Antes de maio de 2019, as partes (RECORRENTE e SHELL) ainda estavam em tratativas quanto ao valor do reembolso; logo, nenhuma receita poderia ter sido lançada nesse período, por ausência de certeza e liquidez quanto ao valor a ser reembolsado.

8.12. Ora, até que formalizado o referido aditivo 3 do CONTRATO SHELL em maio de 2019, não havia qualquer acordo entre as partes quanto ao reembolso do bônus e, ainda mais, o valor a ser reembolsado à RECORRENTE; dessa forma, não é razoável sugerir que a RECORRENTE deveria ter reconhecido parte da receita

que passou a ter direito, certeza e liquidez, em junho de 2019, doze meses antes (junho de 2018), por exemplo.

Às fls. 4931/7 consta o aditivo ao contrato “CW111530” em questão, em versão original (“AMMENDMENT AGREEMENT # 3”), submetido à tradução juramentada, que trouxe, no que importa, o ajustamento de valores devidos à prestadora nos seguintes termos:

(d) Artigo 13.1, A Tabela 13.1 é adicionada na Seção III - Tabela de Preços e Tarifas do CONTRATO com a seguinte redação:

Tabela 13.1: PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DA UNIDADE DE PERFURAÇÃO			
Item	Descrição	Unidade	Tarifa / Cobrança
D	TAXA DE DESEMPENHO DE SSMA		Valores em Reais
D.1	Junho/2018.	Montante Fixo	R\$ 863.626,54
D.2	julho/2018	Montante Fixo	R\$ 2.111.551,28
D.3	Agosto/2018	Montante Fixo	R\$ 2.281.065,02
D.4	Setembro/2018	Montante Fixo	R\$ 1.096.425,03
D.5	Outubro/2018	Montante Fixo	NIL
D.6	Novembro/2018	Montante Fixo	R\$ 2.135.200,94
D.7	Dezembro/2018	Montante Fixo	R\$ 3.339.781,72
D.8	Janeiro/2019	Montante Fixo	R\$ 2.004.808,76

Às fls. 470 e 471 constam as notas fiscais 873 e 874, que se reportam a períodos pretéritos e trazem, ainda, no seu corpo, referências ao “AMMENDMENT #3” e ao contrato “CW111530”:

 MUNICÍPIO DE MACAÉ SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA NOTA FISCAL DE SERVIÇOS ELETRÔNICA - NFS-e 20220610001785708000179		Número da Nota 00000873 Data e Hora de Emissão 11/06/2019 10:34:27 Código de Verificação BKLF-QAGL					
PRESTADOR DE SERVIÇOS  CPF/CNPJ: 01.785.706/0001-79 Inscrição Municipal: 00013620 Inscrição Estadual: 85967827 Nome/Razão Social: VENTURA PETROLEO S.A Endereço: EST MELQUIADES RIBEIRO DE ALMEIDA (MC 88) 863 - BAIRRO IMBOASSICA - CEP: 27925-530 Município: Macaé UF: RJ E-mail: nfe@venturapetroleo.com							
TOMADOR DE SERVIÇOS Nome/Razão Social: SHELL BRASIL PETRÓLEO LTDA CPF/CNPJ: 10.456.016/0003-29 Inscrição Municipal: 00023843 Inscrição Estadual: 79262900 Endereço: LUG EMB FPSO FLUMNENSE LAT 22° 38' 23 , LONG 40° 38 45, CAMPO BIJUPIRÁ - SALEMA - CEP: 27900-000 Município: Macaé UF: RJ E-mail: -----							
DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS REFERENTE AO PROGRAMA DE BONUS DE HSE (CONTRATUAL) COMPREENDIDO NO PERÍODO DE 15.06.2018 A 18.01.2019. INVOICE PROCESSOR: BRACR7 - PO 4513207620 - AMMENDMENT #3 - CONTRATO: CW111530 - PROJETO: SAG VALOR APROXIMADO DOS TRIBUTOS: 11,25% - R\$ 173.079,94 O ISS É DEVIDO NO MUNICÍPIO DE MACAÉ / RJ, CONFORME PRESTAÇÃO DE SERVIÇO A BORDO DA EMBARCAÇÃO CATARINA. PREVISTO NO ARTIGO 3º, 3º§ DA LC 116/2003. DADOS BANCÁRIOS: BANCO ITAÚ S.A - AG Nº 0941 - C/C Nº 32.680-9 - MACAÉ - RJ / VENCIMENTO: 20.06.2019							
<table border="0"> <tr> <td>Retenção de COFINS R\$ 46.154,65</td> <td>Retenção de CSLL R\$ 15.384,88</td> <td>Retenção de INSS R\$ 159.233,72</td> <td>Retenção de IRPJ R\$ 23.077,32</td> <td>Retenção de PIS R\$ 10.000,17</td> </tr> </table>			Retenção de COFINS R\$ 46.154,65	Retenção de CSLL R\$ 15.384,88	Retenção de INSS R\$ 159.233,72	Retenção de IRPJ R\$ 23.077,32	Retenção de PIS R\$ 10.000,17
Retenção de COFINS R\$ 46.154,65	Retenção de CSLL R\$ 15.384,88	Retenção de INSS R\$ 159.233,72	Retenção de IRPJ R\$ 23.077,32	Retenção de PIS R\$ 10.000,17			
VALOR TOTAL DA NOTA = R\$ 1.538.488,32							

 MUNICÍPIO DE MACAÉ SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA NOTA FISCAL DE SERVIÇOS ELETRÔNICA - NFS-e 20220610001785798100179		Número da Nota 00000874					
		Data e Hora de Emissão 11/06/2019 10:45:25 Código de Verificação 1BGM-VK1I					
PRESTADOR DE SERVIÇOS  CPF/CNPJ: 01.795.706/0001-79 Inscrição Municipal: 00013620 Inscrição Estadual: 95967827 Nome/Razão Social: VENTURA PETROLEO S.A Endereço: EST MELQUIADES RIBEIRO DE ALMEIDA (MC 88) 853 - BAIRRO IMBOASSICA - CEP: 27925-530 Município: Macaé UF: RJ E-mail: nfe@venturapetroleo.com							
TOMADOR DE SERVIÇOS Nome/Razão Social: SHELL BRASIL PETRÓLEO LTDA CPF/CNPJ: 10.456.016/0006-71 Inscrição Municipal: --- Inscrição Estadual: 82760840 Endereço: RV Rodovia Daryl Santos 5295 - Jockey de Itaparica - CEP: 29103-822 Município: Vila Velha UF: ES E-mail: ----							
DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS REFERENTE AO PROGRAMA DE BONUS DE HSE (CONTRATUAL) COMPREENDIDO NO PERÍODO DE 15.06.2018 A 18.01.2019. INVOICE PROCESSOR: BRACR7 - PO 4513207620 - AMMENDMENT #3 - CONTRATO: CW111530 - PROJETO: BC10 VALOR APROXIMADO DOS TRIBUTOS: 11,25% - R\$ 1.383.071,73 O ISS É DEVIDO NO MUNICÍPIO DE MACAÉ / RJ, CONFORME PRESTAÇÃO DE SERVIÇO A BORDO DA EMBARCAÇÃO CATARINA. PREVISTO NO ARTIGO 3º, 3ºS DA LC 116/2003. DADOS BANCÁRIOS: BANCO ITAÚ S.A - AG Nº 0941 - C/C Nº 32.680-9 - MACAÉ - RJ / VENCIMENTO: 20.06.2019 <table border="0"> <tr> <td>Retenção de COFINS R\$ 368.819,13</td> <td>Retenção de CSLL R\$ 122.939,71</td> <td>Retenção de INSS R\$ 1.352.336,81</td> <td>Retenção de IRPJ R\$ 184.409,56</td> <td>Retenção de PIS R\$ 79.910,81</td> </tr> </table> VALOR TOTAL DA NOTA = R\$ 12.293.970,97			Retenção de COFINS R\$ 368.819,13	Retenção de CSLL R\$ 122.939,71	Retenção de INSS R\$ 1.352.336,81	Retenção de IRPJ R\$ 184.409,56	Retenção de PIS R\$ 79.910,81
Retenção de COFINS R\$ 368.819,13	Retenção de CSLL R\$ 122.939,71	Retenção de INSS R\$ 1.352.336,81	Retenção de IRPJ R\$ 184.409,56	Retenção de PIS R\$ 79.910,81			

E as notas em comento foram identificadas pela autoridade fiscal, sendo seus valores, no que toca aos meses de 2018, incluídos proporcionalmente nos ajustes realizados de ofício (TVF, fls. 3370):

Notas Fiscais Shell Proporcional:

Nota Fiscal Nº	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
873	112.916,57	218.775,86	218.775,86	211.718,58	218.775,86	211.718,58	218.775,86
874	902.309,79	1.748.225,23	1.748.225,23	1.691.830,87	1.748.225,23	1.691.830,87	1.748.225,23

Ocorre que sequer esse “rateio” obedeceria aos termos entabulados pelas partes, como visto nos montantes fixos especificados no aditivo e a seguir também ilustrados, momento oportuno para cotejar os valores posteriormente negociados com os das notas fiscais emitidas:

Mês	Taxa	NF	Valor
jun/18	R\$ 863.626,54	873	1.538.488,32
jul/18	R\$ 2.111.551,28	874	12.293.970,97
ago/18	R\$ 2.281.065,02	soma	13.832.459,29
set/18	R\$ 1.096.425,03		
out/18	R\$ 0,00		
nov/18	R\$ 2.135.200,94		

dez/18	R\$ 3.339.781,72
jan/19	R\$ 2.004.808,76
soma	R\$ 13.832.459,29

Saliente-se que outras notas foram emitidas contra a SHELL para aqueles meses, listadas às fls. 3369/3370, o que nos leva a crer que as de nº 873 e 874 não corresponderiam às cláusulas dantes avençadas (fls. 1590-2051).

Todo esse pormenor foi ignorado pelo colegiado de piso, em que pese, obviamente, o argumento ter sido trazido em impugnação.

Mesmo assim, ainda que com lastro no § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, encaminhado, nesse peculiar, voto favorável à Recorrente, pois as negociações resultaram em acordo celebrado efetivamente em maio de 2019, havendo dúvida razoável quanto ao reconhecimento de uma (expectativa de) receita em 2018 – quer na sua concretude, quer no seu montante.

Ainda no que se refere às notas fiscais emitidas contra a SHELL, a Recorrente observa que as indicadas a seguir foram emitidas e contabilizadas em 2018, ou seja, o reconhecimento das correspondentes receitas não seguiu o padrão identificado pela autoridade fiscal:

8.13. De resto, no que se refere às NFs nºs 776, 792, 793, 795, 796, 797, 798, 799, 801, 802, 803, 804, 805, 806, 807, 808, 809, 810, 811, 812, 813, 814, 815, 816, 817, 818, 819, 820, 821, 822, 823, 824, 825, 826, 827, 828, 829, 830, 831, 833, 834, 835, 836, 837, 838, 839, 840, 841, 842, 843 e 844, também indicadas na tabela constante das páginas 26 e 27 do TERMO, que totalizam o valor de R\$ 79.845,68, todas foram emitidas e contabilizadas pela RECORRENTE em dezembro de 2018. Ou seja, como consta do próprio TERMO, não são relativas a serviços prestados em meses anteriores.

Consultando o citado Razão da conta “31301.0001 – PREST. DE SERV. OGX” (fls. 2185/8), verifica-se que, de fato, os valores das notas fiscais referidas pelo contribuinte foram contabilizados em dezembro de 2018. Ou seja, é de se supor, com relativa segurança, que tais cifras já foram oferecidas à tributação, devendo ser excluídas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL exigidos nesses autos.

No tocante ao contrato celebrado com a PETROBRAS, a Recorrente traz argumento apartado, de que, por se tratar a cliente de sociedade de economia mista, poderia a autuada diferir o reconhecimento do lucro.

Sim, poderia.

O que se observa no processo é que o contribuinte, naquilo em que mantidas as exigências, **reconheceu as receitas** a destempo. Mas NADA há quanto ao diferimento dos **correspondentes** custos, despesas e encargos, para se chegar ao denominado “lucro”.

Qualquer contribuinte, na situação indicada, pode optar pelo dito diferimento do **lucro**, desde que assim se manifeste e apresente seu resultado fiscal em linha com o que estabelece o art. 480 do RIR/2018. Mas a alegação veio desacompanhada de qualquer comprovação de que a Recorrente adotara o diferimento do **LUCRO até sua realização**.

Logo, descabido o argumento.

Despesas desnecessárias - embarcações CAROLINA e DPI

A Recorrente revisita suas justificativas lançadas na impugnação, defendendo, em linhas gerais, que o combustível por ela adquirido e empregado em embarcações de terceiros era necessário, dadas as obrigações assumidas em “contratos de estaleiro” e a expectativa de firmar parceria com as proprietárias em processos licitatórios, o que em parte teria se materializado em 2021.

É evidente que as despesas incorridas não guardavam qualquer relação com as atividades operacionais desenvolvidas pela Recorrente e, para tanto, remuneradas.

Na esfera privada, a estratégia adotada, a escolha assumida, seja ela qual for, é, se lícita, livre, geral e irrestrita. Já a oponibilidade dos fatos ao Fisco, não.

A **liberalidade** de (supostamente) se compromissar com terceiros sem qualquer contrapartida não pode resultar na socialização dos encargos pela via da dedutibilidade tributária - viola os critérios de usualidade e de normalidade estabelecidos no § 2º do art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

Insta prestigiar as razões de decidir do colegiado **a quo**, que confirmo e adoto (grifos nossos), especialmente quanto à constatação de que não havia qualquer obrigação de a autuada fornecer combustível:

No caso dos autos, como extensamente explicitado pela autoridade fiscal em seu TVF, após vários questionamentos à fiscalizada sobre a existência de contratos de afretamento ou de manutenção das embarcações CAROLINA e DPI, não houve a apresentação de qualquer justificativa ou documento que embasasse as despesas da impugnante, no período fiscalizado, com o fornecimento de DMA para tais embarcações.

E os contratos apresentados com a impugnação (fls. 4022/4103) com vistas à comprovação da existência de “contratos de estaleiro” entre a recorrente e as empresas responsáveis pelas embarcações DYNAMIC PRODUCER e CAROLINA, referem contratos de manutenção das embarcações, **não expressando a obrigação da contratada (Ventura Petróleo S.A.) de fornecer combustível a referidas embarcações**.

Por exemplo, na planilha de preços e memorial descritivo (anexo 2 do Contrato de Prestação de Serviços CSV/2017-002 – datado de março de 2017), celebrado entre a fiscalizada e a **Commodore Marine L.L.P.** (responsável pela **embarcação CAROLINA**), consta uma relação detalhada de serviços e materiais a serem

empregados pela contratada (Ventura Petróleo S.A.) na embarcação, com preço unitário definido para cada serviço prestado ou material fornecido. **Não consta**, na relação de referido anexo 2, **a previsão de fornecimento de combustível** para a embarcação.

Nessa mesma linha, na planilha de preços e memorial descritivo (anexo 2 do Contrato de Prestação de Serviços CSV/2017-001 – datado de março de 2018), celebrado entre a fiscalizada e a **Dynamic Producer Inc.** (responsável pela **embarcação DPI**), também consta relação de materiais e serviços a serem empregados pela contratada (Ventura Petróleo S.A.) na embarcação, com preço unitário definido para cada serviço prestado ou material fornecido, **sem previsão de fornecimento de DMA**.

Assim, ainda que impugnante alegue que as embarcações marítimas de natureza das plataformas DPI e CAROLINA demandassem abastecimento contínuo para que permanecessem ativas e funcionais, **não era obrigação contratual sua o abastecimento das embarcações, não sendo crível a assunção de tal responsabilidade sem qualquer previsão ou comprovação de reembolso de tais despesas pelas contratantes**.

A Recorrente tece considerações subsidiárias acerca do DMA (grifamos):

12.9. Contudo, caso seja mantida a glosa das despesas em causa, o que se admite apenas para fins de argumentação, deve ser determinada a retificação do valor da infração do **3º trimestre** de 2018 mantido pela DECISÃO.

12.10. Com efeito, o valor total da glosa relativa às despesas na aquisição de DMA foi de R\$ 22.731.664,70, sendo **R\$ 5.130.000,00 relativos ao 3º trimestre** de 2018. [...]

12.11. Já a glosa das despesas de pessoal do 3º trimestre de 2018 (canceladas pela DECISÃO), correspondia a **R\$ 1.696.703,82**.

12.12. Assim, **o valor total da glosa de despesas no 3º trimestre de 2018 apurado no TERMO totalizou R\$ 6.826.703,82** (R\$ 5.130.000,00 de DMA + R\$ 1.696.703,82 de despesa com pessoal); e, **não, de R\$ 6.896.703,82**, como consta da memória de cálculo da DECISÃO às fls. 4.808.

12.13. A RECORRENTE presume que essa diferença decorra de erro no valor da infração constante dos AUTOS, que é divergente daquele apurado pela fiscalização no TERMO.

No TVF, foram apresentados os valores das infrações por trimestre. As despesas glosadas teriam somado R\$ 6.896.703,82 no 3º trimestre de 2018:

	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
Lucro Real Declarado (ECF) (1)	-21.661.752,32	-89.935.067,41	-42.099.144,66	-12.885.167,50
Receita a Menor/Maior (2)	3.025.585,57	-2.423.485,21	19.747.907,57	18.587.184,88
(1) + (2) (3)	-18.636.166,75	-92.358.552,62	-22.351.237,09	5.702.017,38
Despesas Glosadas (4)	12.340.304,94	1.816.235,12	6.896.703,82	9.169.592,30
(3) + (4) (5)	-6.295.861,81	-90.542.317,50	-15.454.533,27	14.871.609,68

Dando um passo atrás, vejamos a composição de tal montante¹:

Origem das Despesas	Julho	Agosto	Setembro	Trimestre
NFX Combustíveis Marítimos Ltda	0	5.220.000,00	0	5.220.000,00
Despesas DPI & CAROLINA	971.246,78	370.680,64	354.776,40	1.696.703,82
Soma	971.246,78	5.590.680,64	354.776,40	6.916.703,82

O valor autuado seria R\$ 20 mil a menos que o disposto na tabela acima. Isso porque o autuante errou nos cálculos, ao somar os valores de agosto - como se percebe na fonte dos dados:

Origem das Despesas	Julho	Agosto	Setembro
NFX Combustíveis Marítimos Ltda		5.220.000,00	
Despesas DPI & CAROLINA	971.246,78	370.680,64	354.776,40
TOTAL	971.246,78	5.570.680,64	354.776,40

A glosa das despesas da segunda linha foi afastada pela DRJ.

Mas o contribuinte informa no recurso que se atribuíram R\$ 5.130.000,00 em despesas com combustíveis ao 3º trimestre de 2018, valor que diverge do anteriormente tabulado, mas que converge para o contido em outro quadro do TVF (página 18):

Custo indedutível: R\$ 22.731.664,70

Ficam assim distribuídos, trimestralmente, os valores das vendas da empresa **NFX COMBUSTÍVEIS MARÍTIMOS LTDA** para a fiscalizada:

1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
9.661.545,60		5.130.000,00	7.940.119,10

Felizmente, dados os tantos erros de cálculo, a soma dos valores trimestrais expostos no quadro anterior alcança a exata quantia do “custo indedutível”.

Assim, é de se reconhecer que a infração mantida se limita a **R\$ 5.130.000,00** – ao invés dos R\$ 5.200.000,00 que constam na tabela da última página do acórdão recorrido (fl. 4808).

Conclusão

¹ Fonte: quadro no final da página 29 do TVF.

Quanto à inobservância do regime de competência, afastam-se das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL autuados os seguintes valores:

	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE
31301.0001 – PREST. DE SERV. OGX – valores exigidos em duplicidade	2.306.682,39	1.743.038,85	5.837.269,71

Nota Fiscal Nº	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
873	112.916,57	218.775,86	218.775,86	211.718,58	218.775,86	211.718,58	218.775,86
874	902.309,79	1.748.225,23	1.748.225,23	1.691.830,87	1.748.225,23	1.691.830,87	1.748.225,23
Soma	1.015.226,36	1.967.001,09	1.967.001,09	1.903.549,45	1.967.001,09	1.903.549,45	1.967.001,09

Além disso, acolho o pedido do contribuinte para afastar os **R\$ 79.845,68** alusivos às notas fiscais emitidas e contabilizadas em **dezembro** de 2018 (NFs nº 776, 792, 793, 795, 796, 797, 798, 799, 801, 802, 803, 804, 805, 806, 807, 808, 809, 810, 811, 812, 813, 814, 815, 816, 817, 818, 819, 820, 821, 822, 823, 824, 825, 826, 827, 828, 829, 830, 831, 833, 834, 835, 836, 837, 838, 839, 840, 841, 842, 843 e 844).

Quanto às despesas desnecessárias, reduzo o valor da infração mantida pela DRJ de R\$ 5.200.000,00 para R\$ 5.130.000,00.

Consolida-se aquilo em que nesse voto se pronuncia favoravelmente ao contribuinte, por período de apuração:

		2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE
Inobservância do regime de competência	31301.0001 – PREST. DE SERV. OGX – valores exigidos em duplicidade	2.306.682,39	1.743.038,85	5.837.269,71
	NFs nº 873 e 874	1.015.226,36	5.837.551,63	5.837.551,63
	NFs diversas, emitidas em dezembro	0,00	0,00	79.845,68
Despesas desnecessárias		0,00	70.000,00	0,00
Soma dos valores excluídos das bases de cálculo		3.321.908,75	7.650.590,48	11.754.667,02

Ante o exposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de 2018: (i) R\$ 3.321.908,75 do 2º trimestre; (ii) R\$ 7.650.590,48 do 3º trimestre; e (iii) R\$ 11.754.667,02 do 4º trimestre.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva

VOTO VENCEDOR

Conselheira Cristiane Pires McNaughton, redatora designada.

O Ilustre Relator restou vencido quanto à acusação de postergação de receitas. Passo, portanto, à exposição dos fundamentos que levaram a maioria deste colegiado a acolher o Recurso Voluntário nessa matéria.

Conforme relatado, a fiscalização imputou à Contribuinte a inobservância do regime de competência na escrituração das receitas provenientes da prestação de serviços às empresas SHELL, DOMMO e PETROBRAS, sob o argumento de que tais receitas teriam sido contabilizadas apenas por ocasião da emissão das notas fiscais — em períodos posteriores à efetiva execução dos serviços —, caracterizando, assim, suposta postergação indevida, à luz do art. 273 do RIR/99 (atualmente art. 285 do RIR/2018).

A Recorrente, em sua defesa, esclareceu que os contratos firmados com as referidas contratantes estabeleciam como condição essencial à exigibilidade das receitas a emissão de relatórios de medição, sujeitos à aprovação formal da contratante. Argumenta que, antes dessa convalidação, inexistia direito subjetivo pleno ao recebimento, tampouco parâmetros objetivos e definitivos para a mensuração da receita, o que legitimaria o reconhecimento contábil e fiscal das receitas apenas após o cumprimento dessa etapa contratual.

Importa destacar que a Contribuinte não adotava o regime de caixa, tampouco o reconhecimento das receitas apenas por ocasião do pagamento. Conforme os autos demonstram, havia o registro de provisões mensais, sendo o reconhecimento definitivo da receita e sua oferta à tributação postergados apenas até a aferição e validação da contraprestação devida.

Considerando tratar-se de Imposto sobre a Renda, impõe-se a análise detida quanto ao momento em que se configura o fato gerador — a “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda”, nos termos do art. 43 do CTN. A disponibilidade jurídica, nessa perspectiva, corresponde à aquisição do direito líquido e certo de recebimento, independentemente do ingresso financeiro; já a disponibilidade econômica exige o recebimento efetivo dos valores.

Essas duas modalidades têm como premissa a existência de um acréscimo patrimonial certo e mensurável, apto a integrar a base de incidência do imposto. Dito de outro modo, a imposição tributária pressupõe o implemento de condições jurídicas e fáticas que assegurem ao contribuinte o domínio do crédito, com liquidez e certeza, o que afasta qualquer presunção de renda baseada em mera expectativa de direito ou valor estimado. No caso da CSLL, o raciocínio é semelhante devendo as receitas serem reconhecidas de acordo com o princípio da competência, tal como delineado pelas normas contábeis.

No caso concreto, verifica-se que os contratos celebrados pela Recorrente estabeleciam como condição suspensiva para a exigibilidade da contraprestação a aceitação formal do relatório de medição.

Tomemos como exemplo o contrato com a PETROBRAS, cuja Cláusula Sétima prevê que os serviços executados seriam submetidos a medição e, apenas após validação pela contratante, seria reconhecido o direito da contratada ao faturamento. Tal aceitação poderia inclusive ser revogada, obrigando a reexecução dos serviços. A Cláusula Oitava, por sua vez, fixa o prazo de pagamento em 30 dias contados da data final da medição.

Nota-se, portanto, que não estamos diante de cláusulas meramente protelatórias ou ajustes privados inoponíveis ao Fisco. Ao revés, trata-se de elementos contratuais essenciais à formação da obrigação, cuja inobservância impediria o reconhecimento do direito ao crédito e, por conseguinte, da receita tributável.

A coerência desse raciocínio se robustece pela análise da NBC TG - Estrutura Conceitual (Resolução CFC nº 1.374/11), que condiciona o reconhecimento da receita à existência de mensuração confiável e suficiente grau de certeza. Os itens 4.47 e 4.48 reforçam a necessidade de que o aumento nos benefícios econômicos futuros decorra de eventos passíveis de avaliação objetiva e de razoável confiabilidade.

Reconhecimento de receitas 4.47.

A receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento nos ativos ou da diminuição nos passivos (por exemplo, o aumento líquido nos ativos originado da venda de bens e serviços ou o decréscimo do passivo originado do perdão de dívida a ser paga).

4.48. Os procedimentos normalmente adotados, na prática, para reconhecimento da receita, como, por exemplo, a exigência de que a receita tenha sido ganha, são aplicações dos critérios de reconhecimento definidos nesta Estrutura Conceitual. Tais procedimentos são geralmente direcionados para restringir o reconhecimento como receita àqueles itens que possam ser mensurados com confiabilidade e tenham suficiente grau de certeza.

O mesmo princípio norteia o Pronunciamento Técnico CPC 47, especialmente em seus itens 31, 44 e 46, os quais exigem a transferência de controle e a mensuração razoável do progresso da obrigação de performance como pressupostos para o reconhecimento da receita. A ausência de elementos confiáveis ou a incerteza quanto ao valor a ser auferido impõem à entidade a postergação do reconhecimento, em observância à prudência e à fidedignidade da informação contábil.

Satisfação de obrigação de performance

31. A entidade deve reconhecer receitas quando (ou à medida que) a entidade satisfizer à obrigação de performance ao transferir o bem ou o serviço (ou seja, um ativo) prometido ao cliente. O ativo é considerado transferido quando (ou à medida que) o cliente obtiver o controle desse ativo. (...)

Mensuração razoável do progresso

44. A entidade deve reconhecer receitas referentes à obrigação de performance satisfeita ao longo do tempo somente se a entidade puder mensurar razoavelmente seu progresso em relação à satisfação completa da obrigação de performance.

A entidade não é capaz de mensurar razoavelmente seu progresso em relação à satisfação completa da obrigação de performance, se não dispuser de informações confiáveis que seriam exigidas para aplicar o método apropriado de mensuração do progresso. (...)

Mensuração

46. Quando (ou à medida que) uma obrigação de performance for satisfeita, a entidade deve reconhecer como receita o valor do preço da transação (o qual exclui estimativas de contraprestação variável que sejam restringidas de acordo com os itens 56 a 58), o qual deve ser alocado a essa obrigação de performance.

No regime de competência, portanto, a constituição da receita requer mais do que a realização do fato econômico subjacente — exige o implemento das condições contratuais que confirmem certeza quanto à sua exigibilidade e à sua mensuração. Antecipar a tributação à revelia desses pressupostos comprometeria a segurança jurídica e a correção da apuração fiscal.

Nesse contexto, revela-se correta a conduta da Recorrente ao reconhecer suas receitas — e sujeitá-las à tributação — apenas após a convalidação contratual dos valores devidos, conduta essa que, inclusive, encontra amparo na legislação contábil e tributária aplicável.

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, para afastar as exigências relacionadas à suposta infração por inobservância do regime de competência no reconhecimento das receitas.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton