ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 12448.731034/2014-83

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

Processo nº	12448.731034/2014-83
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1302-003.485 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	16 de abril de 2019
Matéria	OMISSÃO DE RECEITA. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIRO
Recorrente	BW OFFSHORE DO BRASIL LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

SIMULAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Na desconsideração dos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, cabe à fiscalização provar que houve a prática de atos dissimulados, que, de alguma forma, evitaram o nascimento da obrigação tributária. Não havendo esta comprovação, não deve prevalecer Auto de Infração, que constitui créditos tributários, como se as operações realizadas fossem ilícitas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Maria Lúcia Miceli (relatora), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Ricardo Marozzi Gregório e Rogério Aparecido Gil. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias. O conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado solicitou a apresentação de declaração de voto.

(*assinado digitalmente*)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maria Lúcia Miceli - Relatora.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Ricardo Marozzi Gregorio, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Trata o processo de auto de infração para cobrança de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, relativo ao ano-calendário de 2010, com multa de ofício de 75% e juros de mora, nos seguintes valores:

Tributo	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS
Valor	R$ 1.705.313,62	R$ 622.552,90	R$ 401.705,70	R$ 1.850.280,80

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 55/67, foi constatada omissão de receitas de Subvenção para Custeio, conforme detalhamento a seguir.

No período fiscalizado a empresa optou pelo lucro real e apurou Prejuízo Fiscal de R$ 14,4 milhões e Base de Cálculo Negativa de CSLL no mesmo valor.

A BW Offshore do Brasil Ltda foi constituída em fevereiro de 2008, pela BW Offshore Ltd, pessoa jurídica domiciliada em Bermudas, e em 16 de maio de 2008, a BW Offshore do Brasil e a BW Offshore Netherlands BV, firmaram com a PETROBRÁS os contratos 2400.0045890.08.2 e 2400.0045842.08.2 respectivamente, sendo que primeiro seria para prestação de serviços de operação de unidade flutuante de produção, armazenamento e transferência de óleo (FPSO), e segundo para afretamento de unidade flutuante de produção, armazenamento e transferência de óleo.

O prazo estipulado para os dois contratos foi de 10 anos (cláusula 2.2 de cada contrato), com previsão de execução simultânea do serviço da BW Offshore do Brasil e o afretamento da BW Offshore Netherlands.

Nos dois contratos, a controladora BW Offshore Ltd figura como interveniente anuente, respondendo solidariamente por todas as obrigações, e as contratadas (BW Offshore do Brasil e BW Offshore Netherlands) são solidárias entre si na execução dos contratos.

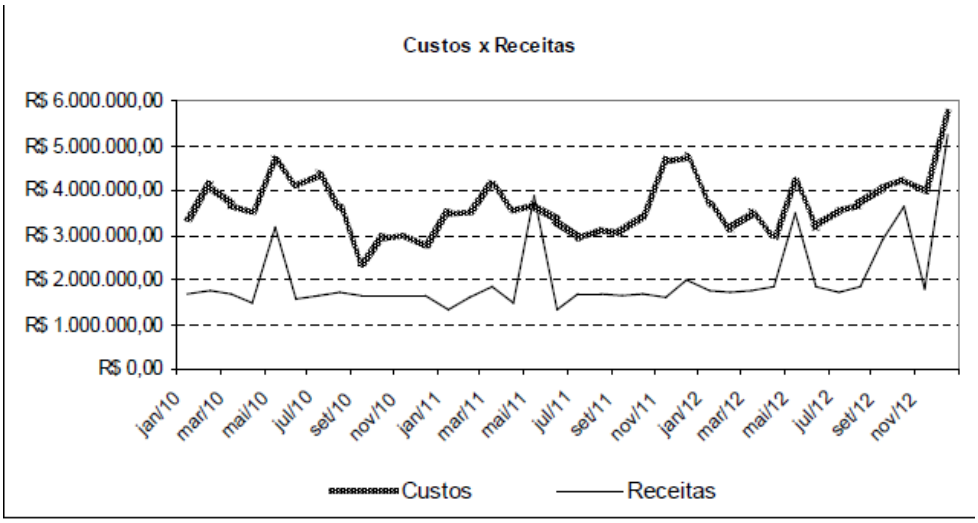
Ainda, o Senhor John Harald Kilde é quem assina os contratos pelas três empresas (BW Offshore do Brasil, BW Offshore Netherlands e BW Offshore Ltd).

O valor estimado do contrato de prestação de serviços foi de R$213.780.000,00 (cláusula 5.1) e o valor estimado do contrato de afretamento foi de R$639.343.261,40 (cláusula 5.1). Ou seja, a empresa estrangeira recebe 75% do valor global dos contratos, o que permitiu o escoamento para o exterior da maior parte dos valores envolvidos sem retenção do imposto de renda na fonte, sob o entendimento de que o afretamento das plataformas seria alcançado pela isenção do art. 1°, inciso I, da Lei n° 9.481/97.

E mais, a distribuição de 25% da receita para a BW Offshore do Brasil fez com que desde a vigência do contrato ela apurasse prejuízos consecutivos (em 2008 a BW Offshore do Brasil não apurou receitas).

	2009	2010	2011	2012	2013
Receita Líquida	10.226.589,58	20.172.991,83	18.654.780,17	25.318.377,72	98.026.118,77
Custos	15.898.024,67	36.787.418,92	16.523.680,79	14.087.358,65	29.969.470,11
Despesas	6.845.535,65	6.380.589,31	25.932.860,45	27.922.210,30	82.766.785,56
Soma dos Custos e Despesas	22.743.560,32	43.168.008,23	42.456.541,24	42.009.568,95	112.736.255,67
Lucro Líquido	-12.516.970,74	-22.995.016,40	-23.801.761,07	-16.691.191,23	-14.710.136,90

Elaborou-se gráfico comparando receitas operacionais com os custos e despesas, no período de janeiro/2010 a dezembro/2012, ficando evidente a defasagem entre os valores:



Constatou-se que o desempenho das empresas que prestam serviços para a Petrobrás de operação de unidade flutuante de produção, armazenamento e transferência de óleo (FPSO) tem apresentado muitas características em comum, com prejuízos consecutivos, mas jamais deixando de operar, saldar dívidas, honrar compromissos de pagamentos, suportar seus custos operacionais e não operacionais, além do que, as instalações e edificações das sedes são, sem exceção, novas e de ótima qualidade estrutural, com visível cuidado de conservação e manutenção.

Com base em informes obtidos nas ações fiscais já desenvolvidas em outras empresas, pôde ser flagrado o mecanismo que explicaria a permanência em operação no Brasil de empresas econômica e financeiramente deficitárias:

a) a empresa estrangeira, interessada em prestar, para a Petrobrás, em território nacional, serviços de operação de unidade flutuante de produção, armazenamento e transferência de óleo (FPSO) cria/utiliza uma empresa no Brasil do mesmo grupo econômico, na situação de controlada ou controladora;

b) a Petrobrás firma contratos distintos, de execução simultânea: um, com a empresa estrangeira, locadora de FPSO 's, e que representa, em volume de dinheiro, a grande parte do valor na soma dos dois contratos; outro, com a empresa criada no Brasil, para a

prestação de serviços, que prevê pagamentos de pequena parte da soma dos valores pagos nos dois contratos mencionados, ou seja, o contrato de afretamento envolve a maior parte dos recursos se considerados os dois contratos.

c) na prática são contratos considerados únicos pela PETROBRÁS e pelas empresas contratadas que são personalidades jurídicas diferentes, mas possuem o mesmo proprietário, isto é, decisão única de comando;

d) a PETROBRÁS ainda exige, contratualmente, que ambas sejam responsáveis solidárias no contrato que "não lhe diz respeito", ou seja, a empresa de prestação de serviços, que é contratada para um menor valor, aceita ser responsável solidária pelo contrato da afretadora, muito superior ao seu.

Esse perfil se aplica perfeitamente ao caso da BW Offshore do Brasil Ltda:

=> A Petrobrás assinou um contrato de afretamento com a BW Offshore Netherlands e um de prestação de serviços com a BW Offshore do Brasil, com execução simultânea;

=> A empresa estrangeira recebe 75% da receita pelo afretamento e a do Brasil 25% pela prestação do serviço;

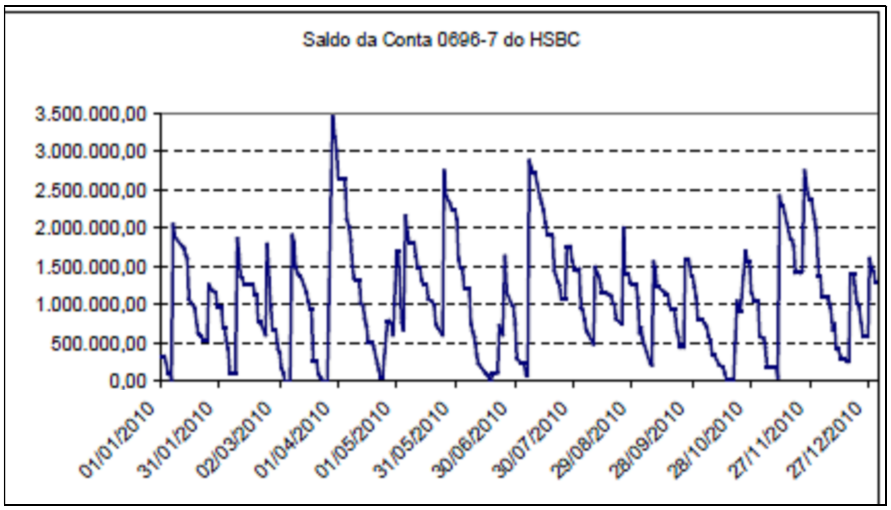
=> A empresa do Brasil é responsável solidária pelo contrato de afretamento celebrado pela empresa estrangeira;

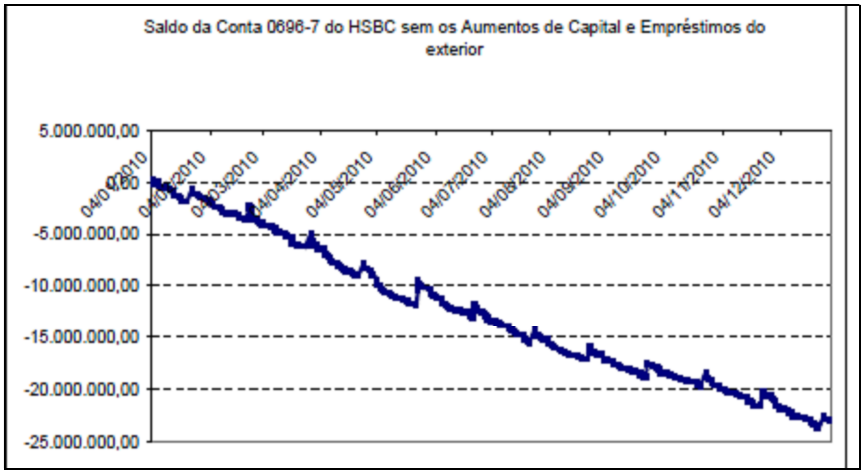
=> Apesar dos prejuízos consecutivos a BW Offshore não deixa de honrar suas obrigações com fornecedores ou com funcionários

Analisando a conta Bancos 1.01.01.02.01 - HSBC 0696-7, verificou-se que todo mês a autuada recebe recursos do exterior, ora da fretadora BW Offshore Netherlands, sob a forma de empréstimo, ora da controladora BW Offshore Ltd, sob a forma de empréstimo ou aumento de capital, para cobrir os custos e despesas, que equivalem a aproximadamente o dobro de suas receitas.

Os gráficos a seguir representam o saldo bancário, sendo que o primeiro considera os ingressos a título de empréstimo e aumento de capital, e o segundo sem estes recursos.

Com ingressos do exterior:





Fica evidente, a partir dos gráficos acima, que a empresa jamais faria frente a seus compromissos sem as injeções de recursos subsidiadas pelas empresas estrangeiras.

A partir de março de 2010, as injeções de recursos passaram a ser feitas por aportes de capital mensais da controladora BW Offshore Ltd. Ressalte-se que, em 29/03/2010 foi efetuado um aporte de capital de R$13.192.405,77 e que foi utilizado para quitar parte do empréstimo com a própria controladora. Os contratos de câmbio de 29 de março comprovam o aporte de capital e o pagamento da dívida no mesmo dia. Inclusive, pode se verificar que tanto no contrato de compra de câmbio quanto no de venda que a forma de entrega da moeda estrangeira foi simbólica, pois a BW Offshore Ltd enviaria a moeda estrangeira a título de aumento de capital e depois a receberia como pagamento de empréstimo.

07/01/2010	2.422.700,00	EMPRÉSTIMO BW OFFSHORE NETHERLANDS
08/02/2010	1.859.000,00	EMPRÉSTIMO BW OFFSHORE LTD
08/03/2010	1.948.100,00	AUMENTO DE CAPITAL
29/03/2010	2.880.000,00	AUMENTO DE CAPITAL
29/03/2010	13.192.405,77	AUMENTO DE CAPITAL
30/04/2010	1.557.900,00	AUMENTO DE CAPITAL
05/05/2010	1.783.000,00	AUMENTO DE CAPITAL
22/06/2010	1.227.800,00	AUMENTO DE CAPITAL
07/07/2010	2.993.700,00	AUMENTO DE CAPITAL
09/08/2010	1.222.200,00	AUMENTO DE CAPITAL
08/09/2010	1.368.000,00	AUMENTO DE CAPITAL
20/10/2010	1.329.600,00	AUMENTO DE CAPITAL
11/11/2010	2.389.800,00	AUMENTO DE CAPITAL
17/12/2010	1.364.000,00	AUMENTO DE CAPITAL

A partir do Razão da conta Banco, constatou-se que foram utilizados R$ 44 milhões para pagar fornecedores, impostos e salários, e R$ 14 milhões para quitar parte do empréstimo com a BW Offshore Netherlands, enquanto que a receita apurada no ano foi de apenas R$23,5 milhões.

Conclui-se que foram esses empréstimos e aportes que permitiram que a autuada se mantivesse regularmente em atividade, honrando suas obrigações, e fazendo frente aos custos não cobertos pelo contrato com a PETROBRAS, restando claro que estes recursos devem ser classificados como SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO, conforme o artigo 392 do RIR/99 e Parecer Normativo CST nº 112/78.

Segundo o citado Parecer, os recursos recebidos pela autuada são subvenção para custeio, eis que em contrapartida nada se exige por parte do contribuinte, diferente da subvenção para investimento, que impõe alguns comportamentos a serem observados pela

beneficiária e tampouco como recuperação de custos, uma vez que os custos contabilizados foram previstos em contratos firmados com a Petrobrás e as notas fiscais foram emitidas em nome do fiscalizado.

Conforme Resolução CFC nº 750/1993, artigo 9, § 3º inciso IV, no caso de subvenções, o reconhecimento da receita deve ocorrer no momento do efetivo recebimento.

Além disso, sedimenta-se a prevalência da matéria sobre a forma, destacando as disposições do CTN e na citada Resolução, estabelecendo-se que o controle contábil deve pautar-se pela realidade e não pela ficção.

Considerando que as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO são tratadas como receita operacional, os recursos recebidos do exterior em 2010 a título de empréstimos e de aumento de capital (salvo pelo aumento de capital de R$13,19 milhões realizado em 29 de março) devem ser tributados, com o lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, estes sob o regime não-cumulativo.

Cientificada da autuação, foi apresentada impugnação tempestiva

Em sessão do dia 27 de março de 2017, a 4ª Turma da DRJ/SPO, por meio do Acórdão nº 16-76.834, julgou improcedente a impugnação com a seguinte ementa:

> ***ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ***
>
> *Ano-calendário: 2010*
>
> *DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. As decisões administrativas em casos concretos não se constituem em normas gerais. Inaplicável, portanto, a extensão de seus efeitos, de forma genérica, a outros casos.*
>
> *FISCALIZAÇÃO. MEIOS DE PROVA ADMITIDOS EM DIREITO. PRESUNÇÃO. POSSIBILIDADE.*
>
> *O Fisco não sofre qualquer restrição de investigação e, assim, quando sua prova não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizá-la através de todos os meios lícitos admitidos em Direito, inclusive com base em presunção, desde que firmada com indícios veementes.*
>
> *SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO OU PARA OPERAÇÃO. As subvenções para custeio ou para operação integram a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL e constituem receitas tributadas pelo Pis e pela Cofins.*
>
> *TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS, COFINS.*
>
> *Estende-se ao lançamento decorrente a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da intima relação de causa e efeito que os vincula.*

A ciência do Acórdão da DRJ ocorreu em 24/04/2017, conforme Termo de Abertura de Mensagem, fls. 1115.

O recurso voluntário foi apresentado em 23/05/2017, fls. 1118/1145, com as seguintes alegações:

Síntese da autuação e do Acórdão recorrido

- alega que o Auto de Infração deveria ser cancelado, pois seria suportado por uma interpretação extensiva da fiscalização acerca do conceito de subvenção para custeio, carente de suporte legal tanto para a desqualificação dos empréstimos e aumentos de capital quanto para a reclassificação deles como subvenções para custeio.

- seria inaplicável ao caso a base legal suscitada pela autoridade fiscal, além de que a autoridade fiscal não teria apresentado elementos comprobatórios aptos a respaldar a sua pretensão.

- o Acórdão recorrido reafirmou as razões das autoridade fiscais, negando provimento à impugnação, concluindo que os empréstimos e aumentos de capital se qualificariam como subvenções para custeio e a única intenção da recorrente teria sido, supostamente, omitir as suas receitas, razão pela qual, no entendimento do acórdão, a autuação deveria ser mantida.

Valores recebidos consistiram em empréstimos e aumentos de capital - Ausência de prova em contrário - Autuação baseada em presunção

- a recorrente foi recentemente constituída, sendo característica do setor de atuação a assunção do ônus de custos elevados e nenhum ou pouco retorno nos primeiros anos, com expectativa de retornos apenas no médio e longo prazo.

- em seu plano de negócio, esperava obter margem de lucro, mas ocorreu uma inesperada escalada de custos, a ponto de realizar pleito de revisão do preço do contrato junto a Petrobrás.

- em que pese não apresentar lucratividade, não poderia interromper a execução do contrato, por conta da boa-fé e das multas contratuais que assumiria.

- a natureza de empréstimos e aportes de capital, que foram devidamente documentados, registrados e contabilizados, não pode ser, de qualquer modo, afetada pelo simples fato de a recebedora dos empréstimos e investida apurar prejuízos fiscais consecutivos, seja pela falta de previsão legal que o admita, seja pela ausência de correlação lógica e causal entre tais circunstâncias.

- a autuação se baseia em uma simples presunção pois a autoridade fiscal não teria apresentado nenhum elemento de prova capaz de ensejar a descaracterização dos empréstimos e aumentos de capital, sendo que estes foram devidamente documentados, não podendo restar dúvidas quanto a sua validade e eficácia.

- os argumentos e documentação não foram analisados de modo apropriado pela DRJ, que preferiu se manter ao lado das presunções aduzidas pelas autoridade fiscais.

Julgado da Delegacia da RFB de Florianópolis em outro caso baseado em presunção das autoridades fiscais - Auto foi julgado improcedente.

- a recorrente pretende deixar claro que o Acórdão da DRJ de Ribeirão Preto, cancelando a autuação, mas que foi anulado pelo CARF, não era um caso isolado, e que em

casos idênticos ao dos presentes autos, as autuações vêm sendo, em sua grande maioria, canceladas pelas autoridades julgadoras.

- traz nova decisão, na qual a DRJ de Florianópolis se manifestou para cancelar a exigência fiscal, pelo fato de a autoridade fiscal não ter comprovado as irregularidades atribuídas aos negócios realizados pelo contribuinte (Acórdão 07-39.061, 3º Turma/DRJ/FNS, de 25/01/2017.

Aumento de Capital, Empréstimo e Subvenção para Custeio são institutos distintos e inconfundíveis - Inaplicabilidade dos Pareceres Normativos CST nº 112/78 e 2/78.

- aceitando que o aumento de capital e o empréstimo pudessem ser compreendidos como subvenções para custeio, ainda assim o instituto com caracterização mais específica e detalhada, como é o caso do empréstimo e do aumento de capital, deveria prevalecer sobre a categoria mais genérica e abrangente, como ocorre com a subvenção para custeio

- o item 2.4 do Parecer Normativo CST 112/78 esclarece que a subvenção para custeio se caracteriza pelo fato de que "o patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação".

- tanto o empréstimo quanto o aumento de capital implicam o surgimento de obrigações, pela sociedade recebedora dos recursos, em relação àquela que efetuou o aporte, característica essa que não se compatibiliza com o conceito de subvenção para custeio, que pressupõe um benefício unilateral na relação entre as sociedades subvencionada e subvencionadora.

- tal conclusão seria reforçada pelo próprio teor do Parecer Normativo CST 2/78, que trata das subvenções que devem integrar a receita bruta operacional da pessoa jurídica beneficiária, cujo item 2 aponta que as transferências de recursos analisadas, para fins de caracterização com subvenção para custeio ou para investimento, excepcionariam expressamente os empréstimos e adiantamentos para aumento de capital.

- ainda caberia à autoridade fiscal a comprovação de que os recursos recebidos teriam sido empregados para o custeio regular de suas atividades, e não para outros fins.

Lei nº 13.043/14: Validade e Legitimidade das operações praticadas - Estrutura contratual típica do setor -Ausência de Ilicitude.

- o modelo de contratação é imposto pela Petrobrás, que teve a sua legalidade e legitimidade reconhecida pela Lei nº 13.043/14, reconhecendo que a proporção, até o limite de 85%/ 15%, entre os valores dos contratos de afretamento e de prestação de serviços, não ensejaria sequer a presunção de abuso na estrutura contratual ou artificialidade nos preços.

- no presente caso, a proporção entre os contratos de afretamento e de serviço seria de 75% e 25%, respectivamente, restando inequívoca, portanto, a ausência de qualquer ilicitude na estrutura contratual praticada e nos preços dos contratos, uma vez que se adequaria ao limite previsto na legislação acima referida.

- nenhuma das características da operação praticada pela recorrente, descritas pela autoridade fiscal no "Histórico" do Relatório, revelariam qualquer ilicitude capaz de ensejar a descaracterização dos empréstimos e aumentos de capital ocorridos, como pretenderia a fiscalização, restando inevitável, portanto, o cancelamento da autuação.

- ademais, antes da edição da Lei nº 13.043/14, a celebração de contratos de afretamento com execução simultânea com prestação de serviços já era reconhecidamente lícita.

- ainda que se cogitasse aceitar que esses ingressos seriam receitas, não caberia a incidência do PIS e COFINS, pois seriam (1) receitas de exportação de serviços, na esteira do raciocínio do auditor fiscal ou (2) receitas de prestação de serviços, caso se falasse em subcontratação da recorrente por sua controladora.

Expectativa de Lucratividade Futura - Pleito de reajuste de preço junto à Petrobrás.

- além de não ser esperado uma alta lucratividade em curto prazo, os prejuízos apurados teriam sido, superiores aos que eram previstos por ocasião da celebração do contrato de prestação de serviços, motivo pelo qual apresentou à Petrobrás, em julho de 2014 (Doc. 08), um pleito de revisão do preço do contrato.

- demonstra-se mais uma evidência da improcedência das alegações da autoridade fiscal, tendo em vista que, se estivesse correta a presunção assumida pela autoridade fiscal, não haveria razão para que a Impugnante formulasse tal pleito, com o objetivo de majorar o preço do contrato de serviços.

Suposta ficção não demonstrada - Inaplicabilidade do artigo 118 do CTN e da Resolução CFC nº 750/93.

- a fiscalização teria apontado erroneamente que o recebimento dos recursos não importaria na assunção de uma dívida ou obrigação real, e que o controle contábil das operações praticadas deveria ser pautado pela realidade, e não pela ficção.

- o art. 118 do CTN se revela inaplicável pelo fato de que a fiscalização não apresentou qualquer elemento comprobatório e sequer teria alegado qualquer vício que teria acometido os aumentos de capital e os empréstimos, teria se limitado a tentar justificar a razão pela qual os valores em questão supostamente se enquadrariam como subvenções para custeio.

- a Resolução CFC n° 750/93, por sua vez, apenas imporia que a realidade dos fatos fosse considerada para fins de contabilização das operações praticadas.

- não teria havido a apresentação de nenhuma prova, e nem mesmo de alegação, no sentido de que, na realidade, os aumentos de capital e os empréstimos não teriam ocorrido ou teriam sido acometidos de algum vício, restando descabida a menção a eventual ficção, a fim de dar suporte à modificação do tratamento contábil aplicado a tais operações.

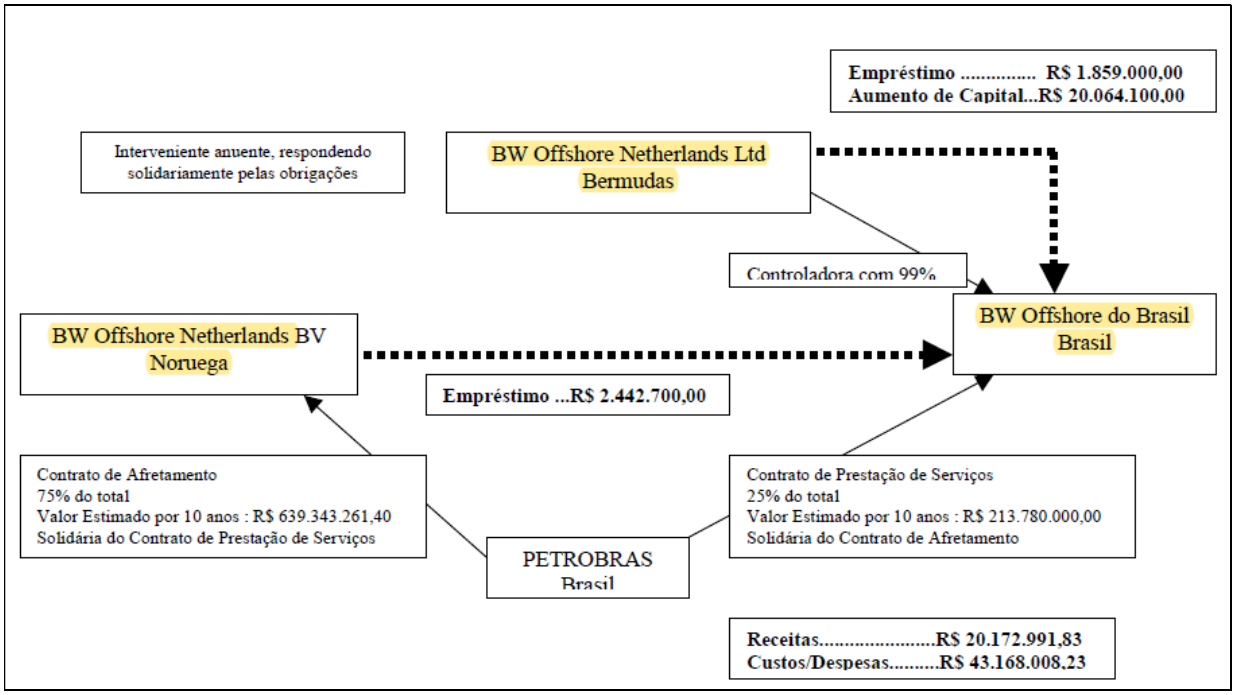
É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Lúcia Miceli - Relatora

O recurso voluntário é tempestivo, e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele eu conheço.

Apenas para fins didáticos e melhor entendimento deste lançamento, elaborei esquema onde estão demonstradas as relações contratuais, societárias e o trâmite dos recursos envolvidos, todos decorrentes da forma de contratação de prestação de serviços e afretamento utilizada pela Petrobrás:



De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, após analisar os contratos firmados, os valores envolvidos, a apuração de prejuízos pela autuada em vários anos consecutivos em função da prestação dos serviços acordados, contextualizando que se trata de uma situação recorrente com outras empresas prestadoras de serviços que firmam o mesmo tipo de contrato, o auditor fiscal chegou a conclusão que estes aportes financeiros no montante de R$ 24.345.800,00, ocorridos na forma de empréstimos e aumentos de capital, seriam subvenção para custeio, nos termos do artigo 392 do RIR/99, devendo ser computados na determinação do lucro real.

A recorrente, por sua vez, afirma que os aportes consistiram em empréstimos e aumentos de capital, e que inexiste prova em contrário nos autos, pois o lançamento se baseia em presunção. Afirma que foi constituída recentemente, sendo característica do setor de autuação ter pouco ou nenhum retorno financeiro nos primeiros anos.

Da análise dos fatos apontados durante a fiscalização, discordo da recorrente que o lançamento se basearia em presunção. O auditor fiscal demonstrou, de forma

contundente, que o valor acordado no contrato de prestação de serviços não é suficiente para suportar todas as despesas e custos para a sua execução. Foi demonstrado que o total de despesas/custos é praticamente o dobro das receitas recebidas, ressaltando que a recorrente afirmou que presta serviços exclusivamente para a Petrobrás. Vejam a tabela elaborada pelo auditor fiscal:

	2009	2010	2011	2012	2013
Receita Líquida	10.226.589,58	20.172.991,83	18.654.780,17	25.318.377,72	98.026.118,77
Custos	15.898.024,67	36.787.418,92	16.523.680,79	14.087.358,65	29.969.470,11
Despesas	6.845.535,65	6.380.589,31	25.932.860,45	27.922.210,30	82.766.785,56
Soma dos Custos e Despesas	22.743.560,32	43.168.008,23	42.456.541,24	42.009.568,95	112.736.255,67
Lucro Líquido	-12.516.970,74	-22.995.016,40	-23.801.761,07	-16.691.191,23	-14.710.136,90

Ao mesmo tempo, o auditor fiscal demonstrou a vinculação entre as empresas do mesmo grupo (BW Offshore Ltd - controladora da recorrente, BW Offshore Netherlands - contratada para o afretamento, e BW Offshore do Brasil - recorrente contratada para a prestação dos serviços), principalmente na execução dos contratos, pois todas respondem solidariamente.

A formatação utilizada pelo grupo é vantajosa sob o ponto de vista fiscal, como tão bem pontuou o auditor fiscal. Destinar 75% do valor global para o pagamento da contratada BW Offshore Netherlands permitiu o escoamento para o exterior de expressivos valores sem a retenção do imposto de renda na fonte, sob o entendimento de que o afretamento das plataformas seria alcançado pela isenção do artigo 1º, inciso I da Lei nº 9.481/97. Por outro lado, ainda que o valor restante de 25% pago à contratada brasileira não fosse suficiente para fazer frente aos custos/despesas necessários para a prestação dos serviços, não haveria prejuízo na execução do acordado com a Petrobrás, já que as empresas do grupo garantiram todo o suporte financeiro necessário por meio dos empréstimos e aumentos de capital.

Do exposto, não se trata de lançamento com base em presunção. É fato que a recorrente precisou destes aportes para poder continuar operando, pagar seus fornecedores, executando os serviços que foram contratados. De acordo como Termo de Verificação Fiscal, os aportes foram mensais, aproximadamente equivalente à diferença entre as receitas recebidas pela Petrobrás e os custos e despesas a serem pagos no mês seguinte pela recorrente.

Assim registrou o auditor fiscal, ao analisar os aportes do ano-calendário de 2010:

> *Ora, se foram utilizados R$ 44 milhões para pagar os fornecedores, impostos e salários e a receita apurada no ano foi de apenas R$ 23,5 milhões, foram esses empréstimos e aportes que permitiram que a BW Offshore do Brasil se mantivesse regularmente em atividade, honrando suas obrigações.*

Já a recorrente alega que seria normal os prejuízos verificados no inicio de sua atividade operacional. Ora, esta afirmação é rasa diante da robusta argumentação trazida pelo auditor fiscal. Não é usual uma empresa, ainda que recém constituída, firmar um contrato do porte aqui verificado, por um prazo de 10 (dez) ano obtendo somente prejuízo, e não lucro. Vejam que a tabela já exposta acima se refere aos cinco primeiros anos - metade do tempo previsto no contrato -, todos com prejuízos acumulando em R$ 76.862.465,50 no ano-calendário de 2012 (registrado em DIPJ/2013 - fls. 584). A recorrente sequer trouxe a apuração

dos demais anos demonstrando apuração de lucro, ou até mesmo um estudo mais elaborado que demonstrasse que os custos e despesas são maiores no início de sua atividade, que no decorreR do tempo eles se tornariam menores e constantes.

A recorrente ainda afirma que teria pedido reajuste do valor acordado no contrato. Apresentou requerimento enviado a PETROBRAS, fls. 1077/1079, cujo objetivo seria o realinhamento de preços no âmbito do contrato 2004.0045890.08-2, para que fosse restabelecido o equilíbrio econômico-financeiro. O pedido de realinhamento foi feito, inicialmente, em 07 de abril de 2014, sendo solicitado ao recorrente que reapresentasse a solicitação, com maiores esclarecimentos, o que ocorreu em 02 de julho de 2014.

Da leitura deste documento, destaco alguns trechos e faço os seguintes comentários:

> Em 16 de maio de 2008, BWO e PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. – PETROBRAS ("Petrobras") celebraram o Contrato relativo à operação da Unidade em águas brasileiras ("Serviços"), cujos valores lá estabelecidos decorrem da estimativa de custos para a prestação dos Serviços com base num determinado cenário econômico.

De pronto, constato que os valores acordados inicialmente **não são objeto de contestação**, mas sim de aceitação, ao afirmar que foram estimados num determinado cenário econômico. Vejam que desde 2009 estas **estimativas de custos se revelaram totalmente inadequadas**, pois já neste período o prejuízo foi de R$ 12 milhões. Desde então os resultados negativos foram sendo acumulados, e o pedido de realinhamento foi feito apenas em 2014.

> Revela-se, assim, a total ineficiência da fórmula de reajuste de preços utilizada no Contrato diante do atual cenário de escalada de preços na indústria "offshore", não cumprindo, pois, sua finalidade de preservação do equilíbrio econômico-financeiro do mesmo.

O pedido de realinhamento dos preços tem como objetivo contestar a fórmula utilizada para realinhamento dos preços, **mas não para rever os valores acordados inicialmente**. Pois são estes os valores iniciais, e aceitos pela recorrente ao assinar o contrato em 2008, que comprovadamente não fazem frente aos custos/despesas necessários para a prestação do serviço, motivando os aportes financeiros pelas empresas do grupo situadas no exterior.

Diante deste cenário, a conclusão do auditor fiscal é irretocável. Os aportes destes recursos financeiros, em que pese revestidos formalmente como empréstimos e aumentos de capital, na verdade tiveram o objetivo de suportar a manutenção regular da atividade econômica da recorrente, devendo ser classificados como SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. Para fundamentar suas conclusões, o auditor fiscal utilizou dos esclarecimentos do Parecer Normativo CST nº 112/78, que distingue o que seria subvenção para custeio e para investimento, destacando-se o seguinte trecho:

> *O mencionado parecer normativo esclarece a natureza da subvenção para custeio ou operação, nos seguintes termos: "**é mera contribuição pecuniária destinada a auxílio ou em favor de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes a seu objeto**. Em resumo, subvenção, sob o ângulo tributário para fins de imposição do Imposto sobre a Renda às pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor". (grifei)*

Já em sua defesa, a recorrente afirma que aumento de capital e empréstimo não se confundem com Subvenção para Custeio, já que, nos termos do Parecer Normativo CST nº 112/78, subvenção, de modo geral, não importa em assunção de dívida ou obrigação. O Parecer Normativo nº 2/78 expressamente excepciona os empréstimos e aumentos de capitais para fins de caracterização de subvenção. Ademais, faltou a demonstração de que os recursos recebidos foram empregados para o custeio regular de suas atividades.

A alegação da recorrente parte de premissa equivocada. Se de fato os aportes tivessem a finalidade de aumentar capital, ou de empréstimo, poder-se-ia aplicar o entendimento do Parecer Normativo nº 2/78. Mas não é este o caso. Como já dito, diante do cenário apresentado, os aportes são imprescindíveis para continuidade operacional da recorrente, e foram de fato utilizados para o custeio regular de suas atividades. Não há dúvidas quanto a esta conclusão. O auditor fiscal verificou que todos os aportes se davam a débito na Conta 1.01.01.02.01 - HSBC 0696-7 - Recursos Recebidos do Exterior. A partir desta mesma conta, a recorrente utilizou aproximadamente R$ 44 milhões para pagar fornecedores, impostos e salários, e R$ 14 milhões para quitar empréstimos (evento que será posteriormente comentado) conforme tabela a seguir:

CONTRAPARTIDA DOS LANÇAMENTOS A CRÉDITO NA CONTA 1.01.01.02.01 – HSBC 0696-7	VALOR
FORNECEDORES NACIONAIS	25.290.259,54
BW OFFSHORE - EMPRÉSTIMO - PRINC	13.949.375,00
IMPOSTOS A PAGAR	7.887.013,63
SALÁRIOS A PAGAR	6.248.542,79
TRANSITÓRIA - ADIANTAMENTO DE FORNECEDORES	3.052.541,45
FORNECEDORES ESTRANGEIROS	1.514.428,49

Concluo que os valores recebidos pela Petrobrás acordados no contrato nº 2004.0045890.08-2 propositalmente não representam um pagamento justo pela prestação do serviço. Como apontou o fiscal, é mais vantajoso para o grupo remeter para a empresa contratada para o afretamento da plataforma, valores que equivalem a 75% da contratação global, pois estaria isenta da retenção do imposto de renda na fonte, em razão da isenção prevista no artigo 1º, inciso I da Lei nº 9.481/97.

Ademais, também é fato que estes aportes não representam uma assunção de dívida ou obrigação, como afirma a recorrente. Vejam que os aumentos de capital são mensais, em que pese a controladora saber que não haverá nenhum retorno para o seu investimento, já que a recorrente só tem prejuízos contínuos. Com relação aos empréstimos, o único registro de sua quitação se deu de forma inusitada, como registrado no Termo de Verificação Fiscal. No mesmo dia, em 29/03/2010, houve aporte de R$ 13.192.405,77, e que foi utilizado para quitar parte do empréstimo com a própria controladora. Assim registrou o auditor fiscal:

> *Inclusive, pode se verificar que tanto no contrato de compra de câmbio quanto no de venda que a forma de entrega da moeda estrangeira foi simbólica, pois a BW Offshore Ltd enviaria a moeda estrangeira a título de aumento de capital e depois a receberia como pagamento de empréstimo.*

A defesa ainda alega que a Lei nº 13.043/2014 trouxe legitimidade da operações praticadas.

Não assiste razão à recorrente. A Lei nº 13.043/2014 alterou o artigo 1º da Lei nº 9.481/97, inserindo o §2º, estabelecendo condições para a isenção do IRRF no caso de ocorrer execução simultânea de contrato de afretamento com prestação de serviços. Abaixo, transcrevo a nova redação do artigo 1º da Lei nº 9.481/97:

> *Art. 1º A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.97)*
>
> *I - receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras ou motores de aeronaves estrangeiros, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem como os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)*
>
> *(...)*
>
> *§ 2º No caso do inciso I do caput deste artigo, quando ocorrer execução simultânea do contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, do valor total dos contratos a parcela relativa ao afretamento ou aluguel não poderá ser superior a: (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência*
>
> *I - 85% (oitenta e cinco por cento), no caso de embarcações com sistemas flutuantes de produção e/ou armazenamento e descarga (Floating Production Systems - FPS); (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência*
>
> *II - 80% (oitenta por cento), no caso de embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação, manutenção de poços (navios-sonda); e (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência*
>
> *III - 65% (sessenta e cinco por cento), nos demais tipos de embarcações. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência*
>
> *(...)*
>
> *§ 6º A parcela do contrato de afretamento que exceder os limites estabelecidos no § 2º sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento), quando a remessa for destinada a país ou dependência com tributação favorecida, ou quando o arrendante ou locador for beneficiário de regime fiscal privilegiado, nos termos dos arts. 24 e 24-A da Lei nº9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência*
>
> *§ 7º Para efeitos do disposto no § 2º, será considerada vinculada a pessoa jurídica proprietária da embarcação marítima sediada no exterior e a pessoa jurídica prestadora do serviço quando forem sócias, direta ou indiretamente, em sociedade proprietária*

dos ativos arrendados ou locados. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência

Atualmente essas alíquotas já foram alteradas, mas a essência continua mesma, limitando o percentual do valor global do contrato de afretamento que faz jus à isenção do imposto de renda na fonte. Entretanto, **a alteração da legislação não vem legitimar os aportes de recursos feitos pelas empresas do grupo situados no exterior na controlada situada no Brasil**, em situações como esta aqui analisada. Os percentuais dos contratos afretamento e prestação de serviços são de livre negociação entre as partes, e devem, no mínimo, ser suficientes para pagar o objeto acordado, seja o afretamento ou a prestação dos serviços.

Por todo acima exposto, diferente do que alega a recorrente, é perfeitamente aplicável o artigo 118 do CTN, nos exatos termos apontados pelo auditor fiscal:

> *Por fim, sedimenta-se a prevalência sobre a forma, destacando as disposições trazidas no Código Tributário Nacional e na Resolução CFC nº 750/93, que há muito tempo já estabeleceu que o controle contábil deve pautar-se pela realidade, e não pela ficção.*
>
> *(...)*
>
> *Dessa forma, resta claro que os aportes financeiros recebidos pelo fiscalizado possuem natureza jurídica de uma subvenção para custeio, eis que se tratam de recursos financeiros que, em contrapartida, nada se exige por parte do contribuinte.*

Por se tratar de subvenção para custeio, nos termos da já citada legislação, devem ser tratadas como receita operacional (artigo 392 do RIR/99), incidindo sobre estes aportes a tributação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

CONCLUSÃO

Por todo acima, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Maria Lúcia Miceli - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias - Redator Designado

Em que pese, como de praxe, o bem fundamentado e articulado voto da i. Relatora Maria Lúcia Miceli, houve divergência quanto às conclusões acima, quando do julgamento do Recurso Voluntário, ficando vencido, por voto de qualidade, o entendimento exposto, sendo este conselheiro designado para fazer o voto vencedor.

Como não houve preliminares levantadas no Recurso Voluntário, passa-se diretamente à análise do mérito da discussão, sendo imprescindível, contudo, a fixação de algumas premissas necessárias ao deslinde da questão posta em discussão.

DA DELIMITAÇÃO DO TEMA E DA FIXAÇÃO DE PREMISSAS.

Como se denota do relato acima, em breve síntese, a acusação fiscal está arrimada, basicamente, no fato de que houve manipulações nos preços dos contratos firmados entre a Recorrente e a PETROBRÁS (prestação de serviços), bem como nos contratos firmados entre a empresa BW Offshore Netherlands (locação de sondas), sendo que ambas as empresas tinha um controlador em comum: a empresa BW Offshore Ltd.

Toda a acusação fiscal parte do pressuposto de que os contratos de locação de sondas foram majorados, não refletindo a realidade do negócio entabulado, para que houvesse a diminuição dos valores dos contratos de prestação de serviços firmados entre a Petrobrás e a Recorrente, que tem sede no Brasil. A fiscalização alega, assim, que para cada contrato de locação existe um de prestação de serviços correlato, mas que os valores de cada um deles não refletem a realidade das operações.

A acusação fiscal afirma que os valores relativos às prestações de serviços estão inseridos nos contrato de locação e que a forma engendrada pelas empresas para "remunerar" aquela prestação de serviços seria via tomada de empréstimos e/ou aumento de capital da empresa brasileira (Recorrente), o que "equilibraria", de alguma forma, os contratos firmados com a estatal.

Afirma, ainda, que "*esses recursos são remetidos devido à defasagem entre a receita e as despesas do contribuinte, cabendo às empresas estrangeiras (fretadora ou controladora) remeter valores à fiscalizada para cobrir os custos e despesas, pois caso contrário a BW Offshore do Brasil não teria viabilidade financeira, já que seus custos e despesas equivalem a aproximadamente o dobro de suas receitas*."

Descaracterizando, assim, os empréstimos e os aumentos de capital, o agente autuante aduz que estes, na verdade, são subvenções para custeio da atividade da Recorrente e que, por isso, devem ser considerados na composição da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da contribuição ao PIS e da COFINS.

Pois bem. Primeiramente, como mencionado, antes de se analisar os fatos e documentos acostados aos autos, entende-se como necessária a fixação de algumas premissas que serão indispensáveis ao deslinde da presente controvérsia.

DOS BALIZAMENTOS IMPOSTOS AO FISCO PARA DESCONSIDERAR NEGÓCIOS OU ATOS JURÍDICOS.

Não se pode perder de vista, que, em última análise, a discussão travada entre a Recorrente e o fisco federal perpassa na possibilidade deste poder desconsiderar os negócios e atos jurídicos praticados pelos particulares, para, de acordo com realidade dos acontecimentos, fazer incidir a obrigação tributária.

No presente caso, como demonstrado, a fiscalização afirma, na acusação ora analisada, que os valores relativos às prestações de serviços estão inseridos nos contratos de locação das sondas e que as atividades desenvolvidas pelas empresas não são independentes e autônomas, como os contratos firmados celebrados tentam fazer crer.

De pronto, como não poderia deixar de ser, a presente análise se inicia do texto da Constituição Federal de 1988, que tem diversos dispositivos que dão ao cidadão plena liberdade para realizar os seus negócios, desde que sua atuação não seja contrária ao que dispõem os textos legais, ou seja, desde que não haja nenhuma ilicitude nas ações praticadas. O artigo 1º, inciso IV da CF/88 é claro no sentido de que a livre iniciativa é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil:

> *Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:*
>
> *(...)*
>
> *IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;*

Já o artigo 5º, inciso II da CF/88 é cristalino, no sentido de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei. Veja-se:

> *Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*
>
> *(...)*
>
> *II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;*

Por outro lado, o constituinte de 1988 foi cristalino, como se depreende da redação do caput do artigo 170, ao afirmar que a ordem econômica será fundada, dentre outros princípios, na livre iniciativa. Veja-se a redação do mencionado dispositivo:

> *Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...)*

Assim, não é por outro motivo que o Paulo Ayres Barreto leciona pela liberdade dos contribuintes em gerirem seus negócios, desde que atuem de forma lícita. Eis seus ensinamentos:

> *"(...)Saliente-se que a livre-iniciativa consubstancia princípio cujo sentido é amplo, alcançando a liberdade de empresa, de investimento, de organização e de contratação.*
>
> *No âmbito Tributário, o contribuinte tem o direito subjetivo de gerir suas atividades e negócios, buscando a menor onerosidade tributária, desde que atue de forma lícita.*
>
> *Como ensina Aires Barreto,*
>
> pode o contribuinte atuar dentro de um amplo espectro de alternativas igualmente lícitas, sopesando-lhes as vantagens e desvantagens, avaliando os ganhos e perdas que decorrerão de cada qual e, afinal, adotando aquela que mais vantagens ou ganhos lhe possam proporcionar, inclusive no que respeita à carga tributária que deverá surportar.
>
> *Nesse passo, somente lhe é defeso 'enveredar por trilhas que constituam ilicitude, que envolvam simulação ou fraude'. Logo, desde que se mova por 'comportamentos lícitos, não proibidos, sua atuação constituirá elisão fiscal, perfeitamente admitida, sem risco de ser confundida com a evasão fiscal - essa vedada pelo direito'.*
>
> *Em síntese, os contribuintes têm o direito, constitucionalmente assegurado, de estruturarem sues negócios livremente. Trata-se de garantia que não pode ser suprimida, nem mesmo por intermédio de emenda constitucional, por força do que dispõe o art. 60, § 4º, IV, da Magna Carta. " (BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. 1ª ed. - São Paulo: Noeses, 2016. págs. 103 e 104)*

Ademais, em que pese não ser o objetivo, neste momento, de se fazer uma reconstrução histórica da legislação pátria, no que tange às tentativas de se limitar a atuação dos contribuintes (se é que estes limites realmente existem ou podem existir, se as condutas praticadas se mostram lícitas), não se pode desprezar a redação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, que foi introduzido pela Lei Complementar 104/2001, da seguinte forma:

> *Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*
>
> *I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;*
>
> *II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.*
>
> *Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de **dissimular** a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação*

> *tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (destacou-se)*

Pela redação do artigo, não há dúvidas de que, mesmo não havendo sido editada a lei ordinária a que faz menção do citado parágrafo, uma vez caracterizada a ocorrência de atos ou negócios dissimulados, estes poderão ser desconsiderados pelo agente fiscal.

Contudo, como boa parte da doutrina admite, este dispositivo seria dispensável, uma vez que, dentro do ordenamento jurídico pátrio, já existem outros textos legais, que autorizam a desconsideração (anulação) de atos ou negócios jurídicos realizados com dissimulação.

No que tange à simulação, porque interessante ao deslinde do presente caso, o Código Civil, independentemente da redação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, preceitua que é nulo o negócio jurídico simulado. Veja-se a redação do artigo 167 do CC:

> *Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.*
>
> *§ 1o Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:*
>
> *I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;*
>
> *II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;*
>
> *III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.*
>
> *§ 2o Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.*

A doutrina civilista entende que a simulação pode ser absoluta ou relativa. O saudoso Caio Mário da Silva Pereira é cirúrgico ao conceituar o instituto. Confira-se:

> *"Pode a simulação ser absoluta ou relativa. Será absoluta quando o ato encerra confissão, declaração, condição ou cláusula não verdadeira, realizando-se para não ter eficácia nenhuma. Diz-se aqui absoluta, porque há uma declaração de vontade que se destina a não produzir resultado. (...) A simulação se diz relativa, também chamada dissimulação, quando o ato tem por objeto encobrir outro de natureza diversa (e.g. uma compra e venda para dissimular uma doação), ou quando aparenta conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem ou transmitem (e.g. a venda realizada a um terceiro para que este transmita a coisa a um descendente do alienante, a quem este, na verdade, tencionava desde logo transferi-la). E é relativa em tais hipóteses, porque à declaração de vontade deve seguir-se um resultado, efetivamente querido pelo agente, porém diferente do que é o resultado normal do negócio jurídico. O agente faz a emissão de vontade, e quer que produza efeitos; mas é uma*

> *declaração enganosa, porque a consequência jurídica em mira é diversa daquela que seria a regularmente consequente ao ato.(...)" (PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil. Volume 1. Rio de Janeiro, Forense, 2001. pág. 339) (destacou-se)*

Portanto, na simulação relativa ou dissimulação, dois negócios existem: o aparente (o simulado) e o oculto (o dissimulado), sendo este o que as partes efetivamente desejavam realizar. Ainda, na dissimulação, nem tudo é fictício, tendo em vista que o seu objetivo é justamente ocultar a verdadeira natureza do ato praticado. Existe licitude, mas esta não representa o real negócio praticado.

Fabiana Del Padre Tomé assim leciona:

> *"Para que haja simulação, é necessário (i) divergência entre a real vontade das partes e o negócio por ela declarados e (ii) intenção de lograr o Fisco. Esses são, por conseguinte, pressupostos indeclináveis da desconsideração das operações jurídicas praticadas pelos contribuintes, devendo estar demonstrado por meio de provas constituídas pela Administração (...)". (TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Pág. 312). (destacou-se)*

Desta feita, a fiscalização, caso demonstre (prove) que houve dissimulação nos negócios jurídicos praticados, poderá desconsiderá-los e, com esta desconsideração, imputar obrigações tributárias de acordo com o real negócio praticado (realidade sobre a forma).

Todavia, não se pode perder de vista que, como ensina Caio Mário da Silva Pereira, "*a prova da simulação nem sempre se poderá fazer diretamente; ao revés, frequentemente tem o juiz de se valer de indícios e presunções, para chegar à convicção de sua existência*.". (PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil. Volume 1. Rio de Janeiro, Forense, 2001. pág. 341). De toda forma, mesmo que de difícil caracterização, cabe à fiscalização comprovar a prática de atos simulados, descaracterizando-se assim o negócio, para que possa, ao final, constituir créditos tributários de acordo com o real negócio realizado.

Ao comentar o disposto no artigo 167 do Código Civil, Paulo Ayres Barreto chega a esta mesma conclusão. Confira-se:

> *"Consoante a dicção legal, a simulação pode decorrer (i) da interposição de pessoa(s); (ii) da **ocultação da verdade**; e (iii) da oposição de data falsa. Por se tratar de hipótese de nulidade, prescreve o art. 168 do CC que a ocorrência de simulação pode ser alegada por qualquer parte interessada ou pelo Ministério Público, quando lhe couber investir. Nessa perspectiva, as Fazendas Públicas, prejudicadas por força da verificação de ato ou negócio simulado, têm legitimidade para pleitear o reconhecimento judicial da simulação perpetrada. " BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. 1ª ed. - São Paulo: Noeses, 2016. págs. 143) (destacou-se)*

Assim, fixado o entendimento de que a fiscalização só poderá desconsiderar negócios praticados quando comprovar que houve dissimulação, e que, com esta desconsideração, poderá imputar obrigações tributárias de acordo com o real negócio praticado entre as partes, passa-se a analisar as imputações da fiscalização e as alegações do Recorrente.

DAS ILAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO NO QUE TANGE ÀS OPERAÇÕES REALIZADAS.

Como se depreende da acusação fiscal, o entendimento, por parte da fiscalização, é de que houve simulação nas operações realizadas, (i) seja na composição dos preços dos contratos firmados com a Petrobrás, (ii) seja nos aumentos de capital da Recorrente e nos empréstimos, oriundos dos aportes realizados pela sua controladora no exterior e pela empresa BW Offshore Netherlands.

No que tange aos contratos, a fiscalização parte do pressuposto de que, a Recorrente, ao firmar contratos de prestação de serviços com a Petrobrás, não fixou corretamente os valores, uma vez que suas receitas foram inferiores aos custos incorridos nos períodos fiscalizados.

Por outro lado, nos contratos de locação das sondas, firmados entre a empresa BW Offshore Netherlands e a estatal brasileira, a fiscalização afirma que estariam embutidos nestes contratos os valores daquelas prestações de serviços. E para que a Recorrente pudesse cumprir suas obrigações contratuais, afirma, o agente autuante, que o contribuinte recebia valores a título de aumento de capital e empréstimos que seriam, em verdade, subvenções para o custeio da sua atividade.

Neste ponto, em que pese o bem articulado Termo de Constatação Fiscal, não se consegue ver razão nas ilações da fiscalização.

Em primeiro lugar, a fiscalização, sem trazer provas e elementos suficientes, afirma que, na atividade conjunta de locação de sondas e prestação de serviços, o recebimento, pela locação, de uma média de 75% do valor total acordado com a contratante (considerando-se a soma dos dois contratos), não reflete à realidade da operação.

Esta afirmação, a princípio, está amparada, tão-somente, porque a atividade da Recorrente (prestação de serviços) se demonstrou deficitária nos anos-calendários fiscalizados.

Contudo, com todo respeito ao trabalho fiscal, é bastante frágil esse argumento, na medida em que não houve a comprovação de práticas dissimuladas por parte da Recorrente, que pudessem, de alguma forma, viciar as operações realizadas.

Neste ponto, não se pode concordar com a afirmação do acórdão recorrido de que "*restou sobejamente comprovado pela fiscalização que o impugnante teve a única intenção de omitir receita, auferida em forma de subvenções para custeio, sendo inoponíveis ao Fisco os efeitos tributários decorrentes da real contabilização.* ".

Data venia, não consta a comprovação que foi categoricamente afirmada pela decisão *a quo*. Não se pode olvidar, como ensina Fabiana Del Padre Tomé, "*que os atos de lançamento e de aplicação de penalidades dependem da cabal demonstração da ocorrência dos motivos que os ensejaram*." (TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Pág. 301).

Como se não bastasse, a afirmação da fiscalização cai por terra quando se verifica que a Lei nº 9.481/97, que dispõe sobre a aplicação da alíquota zero do IRRF nas remessas para o exterior a título de aluguel de sonda marítimas, com redação dada pela Lei 13.043/14, estipula (presume) que o aluguel das sondas poderia corresponder a até 80% do

total das remunerações dos contratos de locação e prestação de serviços conjuntamente considerados. Posteriormente, com a publicação da Lei 13.586/17 (conversão da MP nº 795/2017), o percentual a ser aplicado a partir de 2018 passou daqueles 80% para 65%. Confira-se a redação destes dispositivos legais:

> *Art. 1º A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses:*
>
> *(...)*
>
> *§ 2º Para fins de aplicação do disposto no inciso I do caput deste artigo, **quando ocorrer execução simultânea de contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e de contrato de prestação de serviço relacionados à exploração e produção de petróleo ou de gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si**, a redução a 0% (zero por cento) da alíquota do imposto sobre a renda na fonte fica limitada à parcela relativa ao afretamento ou aluguel, calculada mediante a aplicação sobre o valor total dos contratos dos seguintes percentuais:*
>
> *I - 85% (oitenta e cinco por cento), quanto às embarcações com sistemas flutuantes de produção ou armazenamento e descarga; (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)*
>
> ***II - 80% (oitenta por cento), quanto às embarcações com sistema do tipo sonda** para perfuração, completação e manutenção de poços; e (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)*
>
> *III - 65% (sessenta e cinco por cento), quanto aos demais tipos de embarcações. (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)*
>
> *(...)*
>
> *§ 9º A partir de 1o de janeiro de 2018, a redução a 0% (zero por cento) da alíquota do imposto sobre a renda na fonte, na hipótese prevista no § 2o deste artigo, fica limitada aos seguintes percentuais: : (Incluído pela Lei nº 13.586, de 2017)*
>
> *I - 70% (setenta por cento), quanto às embarcações com sistemas flutuantes de produção ou armazenamento e descarga; (Incluído pela Lei nº 13.586, de 2017)*
>
> *II - **65% (sessenta e cinco por cento), quanto às embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação e manutenção de poços**; e (Incluído pela Lei nº 13.586, de 2017)*
>
> *III - 50% (cinquenta por cento), quanto aos demais tipos de embarcações. (Incluído pela Lei nº 13.586, de 2017) (destacou-se)*

Veja-se que, quando o legislador presumiu os percentuais que deverão ser praticados em operações semelhantes (senão idênticas) às realizadas pela Recorrente e pela empresa BW Offshore Netherlands, apontou percentuais bem próximos dos que foram praticados quando da formalização dos contratos, que a fiscalização diz que não correspondem com a realidade das operações. Ou seja, a afirmação do fiscal vai de encontro ao que restou estipulado posteriormente pelo próprio legislador.

Ademais, a não ser pelo fato de ter a Recorrente suportado prejuízos no curso dos anos-calendários, a fiscalização não imputou a ausência da prestação dos serviços ou a não locação das sondas à Petrobrás.

Pela leitura do TVF, não há imputação de que, por exemplo, a Recorrente não possuía mão-de-obra especializada e que, por isso, em tese, a prestação de serviços foi realizada, de fato, pela controladora no exterior.

A única afirmação da fiscalização é o fato de que as empresas - Recorrente e BW Offshore Netherlands - teriam um mesmo controlador no exterior.

Entretanto, este simples fato não pode ser considerado como suficiente para descaracterizar os contratos firmados, principalmente porque a fiscalização não trouxe qualquer outro elemento de prova para demonstrar, em especial, que a prestação de serviços foi realizada pela empresa estrangeira e que esta foi remunerada por estes serviços.

Assim, como mencionado alhures, não se pode referendar a afirmação da fiscalização de que os preços dos contratos foram estipulados, para que, de alguma forma, a Recorrente se visse livre de obrigações tributárias no Brasil.

Por outro lado, apontando outra suposta ilicitude cometida pela Recorrente, a fiscalização afirma que os empréstimos e os aumentos de capital feitos com aportes realizados, em verdade, seriam subvenções para custeio da atividade da Recorrente e, por isso, deveriam ser considerados na apuração do IRPJ, CSLL, contribuição ao PIS e COFINS.

Aqui, deve-se pontuar que não há por parte da fiscalização qualquer ilação ou comprovação de que os valores não foram, de fato, remetidos para a Recorrente no Brasil. É incontroverso que houve a remessa dos valores e que estes foram devidamente contabilizados. Foram anexados aos autos, inclusive, os contratos de câmbio das operações.

No que tange à caracterização dos aumentos de capital como sendo subvenção para custeio, não se pode perder de vista, de pronto, que uma das funções do aumento de capital é justamente suprir eventual necessidade de caixa da empresa ou reduzir o endividamento da entidade. Fabio Ulhoa Coelho, quando leciona acerca do aumento do capital social das sociedades anônimas, assim se posiciona:

> *"A sociedade anônima pode, valendo-se dos instrumentos disciplinados pelo direito societário, captar recursos junto a investidores, apresentando-os como alternativa mais ou menos atraente de investimento. Essa saída poupa-a dos custos do financiamento bancário, muitas vezes 'proibitivos', quer dizer, economicamente incompatíveis com os resultados esperados de sua atividade empresarial. (...)*
>
> *O aumento de capital deve inserir-se nesse contexto. A sociedade anônima necessita de mais recursos para o financiamento ou ampliação de suas atividades e identifica a possibilidade de obtê-los apresentando-se, no mercado de capitais ou em particular, como alternativa de investimento". (COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial – direito de empresa. v. 2. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 192). (destacou-se)*

Se a atividade desenvolvida se mostra deficitária, em que obrigações - comerciais, trabalhistas, tributárias, etc. - correm o risco de não serem adimplidas, o sócio pode (ou até mesmo deve) socorrer a entidade em que tem participação no capital social, evitando-se, assim, inúmeras consequências decorrentes do inadimplemento, tais como a incidência de juros e multas, legais e contratuais, eventual responsabilização pessoal dos administradores pelas obrigações não adimplidas, imputação da prática de crimes falimentares, dentre outras.

Assim, o aumento de capital social feito corretamente, dentro dos balizamentos impostos pela legislação, é uma das formas que o sócio da entidade tem para tornar viável o negócio empresarial (financiar sua atividade), sem que haja consequências nefastas à saúde financeira da empresa.

Há de se ressaltar que, como bem colocado por Fábio Ulhoa Coelho na transcrição acima, o aumento do capital social é uma maneira de se obter "financiamento" do negócio, sem a necessidade de submeter-se aos juros cobrados pelas instituições financeiras na tomada de empréstimos. Havendo disponibilidade financeira dos sócios de determinada entidade, o aumento de capital pode ser a melhor alternativa para não se incorrer no pagamento de juros que, na maioria das vezes, são bastante elevados.

Não se pode concordar, assim, com o argumento da fiscalização de que os "*referidos empréstimos e aumentos de capital nada mais foram do que "injeções" de recursos para fazer jus a seus gastos, que não eram cobertos pelo contrato com a PETROBRÁS, devendo ser classificados como SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO*".

Ademais, a par de toda a discussão doutrinária e dos tribunais administrativos e judiciais acerca da caracterização das subvenções como sendo de investimento ou de custeio (discussão esta que ganhou novos elementos com a publicação da Lei Complementar nº 160/2017) e seus efeitos tributários, no presente caso, como mencionado, a fiscalização desconsiderou a natureza dos aumentos de capital, para caracterizá-los como subvenções para o custeio da atividade da Recorrente.

Contudo, como se observa do Parecer Normativo CST nº 112/1978, que foi citado pelo próprio agente autuante, a subvenção para custeio pode ser caracterizada como sendo "*um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor*". Veja-se o que constou daquele parecer:

> *2.5 - Delineada a espinha dorsal do mandamento legal, fácil fica a tarefa de analisar os complementos qualificativos acrescentados às SUBVENÇÕES pela Lei 4.506/64. Esses complementos, para fins de interpretação, podem ser assim esquematizados: 1º) quanto à sua natureza, as subvenções serão CORRENTES; 2º) quanto à sua finalidade, as subvenções serão para CUSTEIO OU OPERAÇÃO. Abandonando, por enquanto, o complemento que qualifica a subvenção quanto à sua natureza, vamos tentar estabelecer os contornos da SUBVENÇÃO que se destina ao CUSTEIO ou OPERAÇÃO. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO são expressões sinônimas. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas. SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais. As operações da pessoa jurídica, realizadas para que alcance as suas finalidades sociais, provocam custos Ou despesas, que, talvez por serem*

> *superiores às receitas por ela produzidas, requerem o auxilio de fora, representado pelas SUBVENÇÕES. O CUSTEIO representa, portanto, em termos monetários, o reflexo da operação desenvolvida pela empresa. Dai porque julgamos as expressões como sinônimas.*

Entretanto, a próprio braço da então Receita Federal responsável por dirimir dúvidas dos contribuintes, deixou claro no Parecer Normativo nº 02/1978 que os adiantamentos para o **aumento de capital e os empréstimos** não se confundem com a subvenção para custeio. Confira-se:

> *1. Examina-se se as subvenções recebidas pelas pessoas jurídicas, para financiamento de suas atividades normais e para a realização de investimentos, devem ou não integrar a receita bruta operacional e qual o tratamento fiscal a que estão sujeitas.*
>
> *2. **Excetuados os casos de empréstimos e de adiantamentos para aumento de capital**, as transferências de recursos podem assumir as seguintes hipóteses:*
>
> *2.1. destinadas a cobrir déficits ou custear operações correntes;*
>
> *2.2. destinadas a programas especiais, com duas aplicações alternativas:*
>
> *2.2.1. custeio;*
>
> *2.2.2. investimentos, que poderão:*
>
> *a) permanecer no ativo da empresa;*
>
> *b) ser entregues à pessoa que forneceu os recursos ou a uma outra pessoa de direito público;*
>
> *2.3. ser repassada a outra empresa para aplicação:*
>
> *a) sem qualquer retorno de bens, direitos ou capital, apenas suscetíveis de fiscalização;*
>
> *b) com retorno sob a forma de direito de propriedade sobre os investimentos realizados.*

Pela leitura do trecho do parecer transcrito acima, fica claro que não se pode admitir a caracterização de aumentos de capital (inclusive quando há adiantamento dos valores) ou de empréstimos como subvenção para custeio, como pretendeu fazer a fiscalização.

Como se delimitou alhures, não há nada no ordenamento jurídico pátrio que imponha como as empresas devam organizar os seus negócios. Não pode o fisco impor esta ou aquela forma de organização, até mesmo porque, *data venia*, é do empresário o risco da atividade e é ele quem sabe qual a melhor formatação desta.

O cidadão tem total liberdade para conduzir a suas atividades, desde que não aja em sentido contrário à lei, praticando atos simulados. Estes sim devem ser repelidos e desconsiderados quando identificados pela fiscalização.

E, no presente caso, não se verifica qualquer ato dissimulado praticado pela Recorrente, a ensejar a desconsideração dos contratos firmados com a Petrobrás e muito menos na descaracterização dos aumentos de capital e empréstimos realizados ao longo do período.

O risco da divisão da operação - entre locação e prestação de serviços - era das entidades e, se a atividade da empresa brasileira (prestação de serviços) se mostrou deficitária, o seu sócio, com domicílio no exterior, tinha o dever de bancar este déficit, sendo o aumento de capital e a efetivação de empréstimos as formas utilizadas para tanto. Não houve, por parte da fiscalização, a comprovação de nenhuma ilicitude do contribuinte, que pudesse ensejar na desconsideração dos negócios jurídicos entabulados.

Por fim, importante destacar que não houve a qualificação da multa de ofício pela fiscalização, pela conduta da Recorrente, em que pese todo o Termo de Verificação Fiscal levar à conclusão de que as condutas aforam praticadas ao arrepio da legislação e de forma dolosa.

Ora, se o trabalho da fiscalização foi todo no sentido de demonstrar ilicitudes cometidas pela Recorrente e das empresas com sede no exterior, a princípio, com a anuência da Petrobrás, por qual motivo não houve a qualificação da multa e imposição de responsabilidades pelos atos praticados? As supostas ilicitudes cometidas não seriam suficientes para caracterizar sonegação, fraude ou conluio do contribuinte, em práticas realizadas por seus administradores?

Não há nos autos resposta para a ausência de qualificação da multa e de imputação de responsabilidades, mas não se tem dúvidas, pela análise de todo o conjunto probatório, que não houve o cometimento de ilicitudes por parte da Recorrente, a justificar e fundamentar a desqualificação dos negócios jurídicos praticados.

Não há elementos que demonstrem de forma cabal que os aumentos de capital e empréstimos eram, em verdade, custeio da operação da entidade, em virtude dos valores dos contratos de prestação de serviços firmados com a Petrobrás estarem subestimados.

Assim, VOTA-SE POR DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para que restem cancelados os Autos de Infração objeto do presente processo administrativo fiscal.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Acompanhei a divergência suscitada, em coerência com meu voto proferido no âmbito do processo nº 12448.731111/2013-14, no qual também apresentei declaração de voto.

O presente processo apresenta pequenas nuances em relação àquele processo, mas na essência têm os mesmos fundamentos, de sorte que reitero as razões externadas na declaração de voto apresentadas no Acórdão nº 1302-003.437, *verbis*:

Acompanhei o i. relator quanto às conclusões de seu muito bem fundamentado voto, principalmente por entender que a acusação fiscal, embora alicerçada com alguns indícios da ocorrência dos fatos que alega, não se desincumbiu de forma efetiva a comprovar o liame concreto entre os aportes de capital registrados pela contribuinte e a suposta omissão de receitas que decorreria dos contratos de prestação de serviços por ela firmados com a Petrobrás, em conjunto com os contratos de locação de sondas firmados por sua controladora no exterior.

Ao fim e ao cabo, a autoridade fiscal foi bem sucedida em demonstrar que a prestação de serviços para a Petrobrás se revela deficitária ano após ano, enquanto que a locação de sondas feita pela empresa controladora da fiscalizada, situada no exterior, seria extremamente bem remunerada, ao ponto de obter um retorno de seu investimento nos equipamentos em pouco mais de um ano de contrato.

Tal constatação da fiscalização, aliados ao fato de que os dois contratos (de prestação de serviços e de locação de sondas) firmados, de forma casada, junto a Petrobrás, pela contribuinte e sua controladora, são indícios de que pode ter ocorrido a manipulação de preços de ambos, de sorte que a remuneração pelos serviços prestados estaria aquém das obrigações assumidas pela empresa situada no Brasil.

No mesmo sentido, a necessidade da empresa controladora realizar sucessivos aportes de capital com vistas a suprir o déficit da sua controlada no Brasil.

Não obstante tais indícios, a fiscalização não trouxe no presente caso nenhum elemento que pudesse infirmar a validade do que foi pactuado entre a Petrobrás e as duas empresas (nacional e estrangeira), seja para estabelecer qual seria o real valor dos dois contratos, seja para demonstrar que teria havido uma simulação e, mais ainda, um conluio entre a empresa contratante (Petrobrás) e as contratadas, que ao fim e ao cabo beneficiaria a empresa controladora sediada no exterior.

Considerando que a Petrobrás é empresa de reconhecida competência no campo da exploração de petróleo, é de se presumir que, ao efetuar a contratação da locação e dos serviços ora analisados, esta detém conhecimento de mercado e expertise para valorar uma e outra situação objeto de cada contrato e determinar a razoabilidade dos valores pactuados para cada uma delas.

Qualquer conclusão que se afaste dessa premissa requer, indiscutivelmente, que seja suportada por elementos concretos que comprovem a existência de simulação e, como dito, eventualmente, de conluio entre a contratante e as contratadas visando propiciar às últimas uma evasão fiscal ilícita.

E disto não se desincumbiu a fiscalização no presente caso posto que sequer aventa no termo de fiscalização a existência de tais patologias jurídicas como maculadoras dos contratos. A análise feita se reveste de cunho meramente econômico dos contratos.

Ora, não havendo qualquer indicação de qual seria então o real valor dos serviços contratados a utilização dos aportes de capital feito pela controladora como medida de sua mensuração revela-se completamente aleatória e discricionária.

Desta feita a fiscalização se socorre de uma presunção simples, suportada por apenas em indícios, que não apresentam um vinculo entre si, para imputar a ocorrência de omissão de receitas e determinar o seu *quantum*.

> Outro ponto discutível na autuação, ao meu ver, e que foi bem destacado no voto condutor do acórdão é o fato de ter sido imputada não uma omissão de receitas da atividade realizada (decorrente do contrato de prestação de serviços), mas sim a de que teria se caracterizado uma subvenção para custeio.
>
> Me parece que tem razão a recorrente quando aponta que a subvenção para custeio só se concretiza mediante aportes realizados por terceiros (pessoas físicas ou jurídicas de direito público ou privado), que não sejam os próprios sócios ou acionistas, posto que a estes cabe, quando for o caso e assim decidirem, prover recursos próprios para a sociedade com vistas a expandir suas atividades ou mesmo suprir eventuais prejuízos acumulados.
>
> A própria autoridade fiscal desta no TVF que:
>
> Ainda, subvenção, como bem sintetizou o Parecer Normativo CST no 112, de 1978, sob o ângulo da legislação do imposto renda das pessoas jurídicas, **é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor, ou seja, o patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação.**
>
> Ora, os aumentos de capital não são recursos advindos de terceiros, mas sim dos próprios sócios ou acionistas e, muito embora não gerem dívidas com terceiros, se consubstanciam em obrigações da sociedade para com seus sócios na forma em que determinada em seus estatutos sociais.
>
> Destarte, em que pese o esforço da autoridade fiscal para alcançar os fatos que entendeu como tributáveis, a partir da análise dos contratos firmados, a presente autuação padece da carência de mais elementos que pudessem, a uma, suportar a conclusão de ocorrência de omissão de receitas e, a duas, a permitir a sua correta identificação e quantificação.

Pelos mesmos fundamentos acima expostos, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Luiz Tadeu Matosinho Machado