



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

Processo n° 12448.731111/2013-14
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1402-002.356 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2017
Matéria PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BHC ENERGY DO BRASIL SERVIÇOS DE PETRÓLEO LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2009, 2010

Ementa:

NULIDADE DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

O v. acórdão recorrido foi omissivo em relação ao principal ponto da autuação, devendo ser anulado para que outro seja proferido em seu lugar e analise a interpretação do Agente Fiscal de Rendas relativa aos aportes financeiros recebidos da controladora no exterior, registrados na contabilidade da Recorrida como aumento de capital, serem ou não subvenção de custeio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em anular a decisão de primeira instância e determinar o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, para que outra seja proferida na boa e devida forma, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator.

Processo nº 12448.731111/2013-14
Acórdão n.º **1402-002.356**

S1-C4T2
Fl. 1.541

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (presidente), Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Demetrius Nichele Macei.

Relatório

Foi interposto Recurso de Ofício face v. acórdão de primeira instância proferido pela 13ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 34 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

O Auto de Infração glosou crédito de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS no montante de R\$ 13.097.878,03, já acrescida multa de ofício de 75% e juros legais.

Aplicou, concomitantemente, multa isolada prevista na alínea “b” do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996,, referentes aos Períodos de Apuração de 31/01/2009 e 28/02/2010 pois, em virtude dos tributos exigidos, havia estimativas de IRPJ e CSLL devidas e não recolhidas pela Recorrida.

A apuração das estimativas foi explicada pela Fiscalização no Termo de Constatação às fls. 884/913, onde informa o Auditor-Fiscal que obteve acesso à escrituração contábil da Recorrida por meio do SPED Contábil.

Registra, que a Recorrida atua na atividade de exploração de petróleo e gás natural e que apurou, nos anos calendários 2009 e 2010, o IRPJ e a CSLL pelo regime do Lucro Real Anual, tendo sido as estimativas mensais calculadas com base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução.

Salienta também, que parte das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL constituídos foi objeto de compensação de prejuízos, conforme se depreende das planilhas de fls. 926/927 e 939/940.

Aponta que no lançamento de ofício do IRPJ e CSLL não puderam ser considerados, para efeito de dedução do IRPJ/CSLL, os valores decorrentes da retenção na fonte em razão de determinados créditos terem sido objeto de pedido de restituição/compensação e em seguida lista as PER/DCOMPs na fl. 28.

O Termo de Constatação Fiscal, verificou a seguinte possível infração a legislação tributária:

A Fiscalização relata que a Recorrida atua na atividade de exploração de petróleo e gás natural em terra, prestando tais serviços à PETROBRÁS.

Para tanto, o grupo econômico de que faz parte a autuada adota um modelo de negócios que *biparte* o contrato de prestação de serviços em: 1 - locação de sondas de exploração diretamente a empresa estrangeira (controladora) e; 2 - prestação de serviços contratados com empresa nacional (a Recorrida) controlada pela estrangeira.

Na bipartição dos contratos, o maior montante é direcionado para a locação de sondas e remetido ao exterior, enquanto que uma pequena quantia é paga à empresa nacional controlada, ora Recorrida.

Dessa forma, a Recorrida tenta acumular vultuosos prejuízos fiscais a compensar, sem, contudo, perder sua capacidade operacional em virtude de tais prejuízos.

Uma vez que os valores recebidos pela empresa nacional (controlada - Recorrida) não são suficientes até mesmo para cobrir os custos envolvidos na prestação dos serviços, a controladora estrangeira (BHC Ltda.) faz aportes para a Recorrida por meio de transferências bancárias, garantindo, que a Recorrida não chegue à plena insolvência.

Os aportes financeiros da controladora estrangeira são classificados pela Recorrida como aumentos de capital.

Contudo, entendeu a Fiscalização que tal classificação feita pela Recorrida está equivocada, posto que a essência das verbas é de verdadeira subvenção de custeio, devendo, assim, compor a base de cálculo do IRPJ e reflexos.

Resumidamente, a Fiscalização constatou os seguintes fatos para chegar a conclusão que tais aportes financeiros são subvenções de custeio:

1- a Recorrida (BCH Energy do Brasil Serviços de Petróleo Ltda.) e a sua sócia controladora (BCH Ltd.) são contratadas pela Petrobrás.

2 - a controladora é contratada para alugar sondas utilizadas nas atividades de prospecção, perfuração, complementação, teste e avaliação de poços de petróleo, gás e água, atividades/serviços que são realizadas pela Recorrida.

3 - conforme Termo de Constatação, a Recorrida é deficitária, pois os valores recebidos por ela com base no contrato, não seriam suficientes para o cumprimento das obrigações assumidas, sendo assim, para que pudesse se manter em atividade, recebeu aportes financeiros da controladora a título de aumento de capital.

4 - no entanto, verificou o Auditor Fiscal que as remunerações percebidas pelas duas empresas do grupo BCH para a execução dos contratos são desproporcionais, ficando a controladora, empresa estrangeira, com aproximadamente 70% do total pago pela contratante (Petrobras).

5- a grande diferença entre os valores recebidos pelas duas empresas, a sua proximidade operacional e administrativa, aliadas à deplorável situação financeira da Recorrida, levaram o Agente Fiscal a concluir que parte dos valores percebidos pela controladora se referia aos serviços prestados pela Recorrida, conclusão que é reforçada pelo reduzido tempo de retorno do investimento nas sondas que os contratos de locação assinados proporcionam.

6 - o contexto apresentado conduziu o Auditor Fiscal a interpretar que o aumento de capital registrado, na realidade, seria, uma subvenção de custeio, tributável, segundo a legislação tributária nos termos do artigo 392 do RIR/99.

Observa-se que a Fiscalização relatou os fatos ocorridos informando o modo como foram formalizadas as diversas operações ocorridas e refletindo sobre as relações financeiras delas decorrentes.

7 - propôs, então, a desconstituição dos contratos entre as partes e as alterações societárias, bem como a escrituração contábil dos aportes como aumento de capital, para que a tributação recaísse sobre a substância, de modo a fazer cumprir a legislação fiscal que entende ser a mais aplicável aos fatos narrados, que seria a subvenção de custeio.

8 - A conclusão acima se justifica, sendo que parte da remuneração pelos serviços de perfuração prestados pela Recorrente à Petrobras seria remetida para outra empresa do Grupo BCH no exterior a título de aluguel das respectivas sondas de perfuração, criando um déficit operacional e a necessidade de a BCH receber regulares aportes de capitais de sua controladora para fazer jus às suas obrigações.

Para completar o relatório do meu voto, utilizo o histórico fático e processual do v. acórdão recorrido, completando-o ao final no que for necessário.

Apresenta, na continuação, um breve histórico das empresas que prestam serviços de prospecção, perfuração, avaliação, completação e “workover” para a Petrobras.

Relata que tais empresas, ano após ano, reportam prejuízos sem que, contudo, “deixem 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, e o quadro de funcionários é amplo e de boa remuneração, revelando que a ótica administrativa de viabilidade econômica dessas empresas contempla um cenário de grande retorno de investimento, correspondente à expectativa de que a atividade seja lucrativa e não à previsão ou aceitação pela administração de prejuízos consecutivos”.

Observa que os informes de outras ações fiscais já desenvolvidas permitem flagrar o mecanismo que explica permanência em operação no Brasil de empresas deficitárias:

a) a empresa estrangeira que pretende prestar os serviços à Petrobras cria uma empresa no Brasil, sobre a qual detém o controle acionário;

b) “a Petrobrás firma contratos distintos: um, com a empresa estrangeira, a controladora, locadora de SONDAS, 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”.

Segundo o Auditor-Fiscal, o contrato de locação da sonda sempre é executado simultaneamente ao contrato de serviços de prospecção, perfuração, completação, teste e avaliação de poços de petróleo, gás e água.

Com isso, conclui:

Na prática é fácil de ver que este é considerado como um contrato único pela PETROBRAS e pelas empresas contratadas que são Personalidades Jurídicas diferentes, mas possuem o mesmo proprietário, isto é decisão única de comando.

A contratada para fazer a Locação sempre recebe a grande parte do valor total do contrato pago, levando em consideração que na prática é um contrato de locação com alguém que execute o serviço com a Sonda locada.

A contratada para executar o serviço, isto é, a Prestadora de Serviço, sempre recebe uma parte bem inferior ao total do contrato pago.

Depois de apresentado o cenário em que agem as empresas deste ramo de atividade, passa a descrever o histórico do procedimento fiscal, destacando a importância das informações obtidas da Petrobras em diligência fiscal.

Sobre os contratos examinados, observa que “todos os contratos apresentados contêm assinaturas de representante do contribuinte, ora como Contratado, ora como Solidário e em alguns destes contratos podemos verificar que até o representante que assina pelas duas empresas citadas anteriormente (BCH Ltd e BCH ENERGY DO BRASIL SERVIÇOS DE PETRÓLEO LTDA) é o mesmo”.

Além disso, constatou-se que o contrato de prestação de serviço assinado pela fiscalizada (controlada) somente existe quando também é avençado o contrato de locação de sonda com a empresa BCH Ltd (controladora).

Sobre as informações prestadas nas DIPJ, informa a Fiscalização que a contribuinte registrou vultosos prejuízos, conforme tabela abaixo:

[...]

Para melhor visualizar a desproporcionalidade entre os montantes envolvidos nos contratos de locação e nos de prestação de serviços, o Auditor-Fiscal apresentou a seguinte tabela, a qual indica que, do valor total contratado pela Petrobrás, 70% corresponde ao aluguel da sonda:

Sonda	Contrato de Locação	Valor	Contrato de Prest. Serviços	Valor
BCH 01/02	2700.0036987.07.2	R\$ 20.087.621,40	2300.0031788.07.2	R\$ 9.455.425,22
BCH 03	2600.0037263.07.2	R\$ 26.531.884,55	2600.0037264.07.2	R\$ 14.453.022,62
BCH 04	2700.0031824.07.2	R\$ 32.525.324,54	2700.0031827.07.2	R\$ 15.938.481,23
BCH 05	2500.0031793.07.2	R\$ 30.667.256,40	2500.0031794.07.2	R\$ 11.548.740,22
BCH 06	2500.0031791.07.2	R\$ 33.349.509,68	2500.0031792.07.2	R\$ 16.142.563,80

Ante a descomunalidade verificada, o Auditor-Fiscal considerou evidenciado que “valores relativos à prestação dos serviços realizados em poços de petróleo/gás estão inseridos nos contratos de locação”.

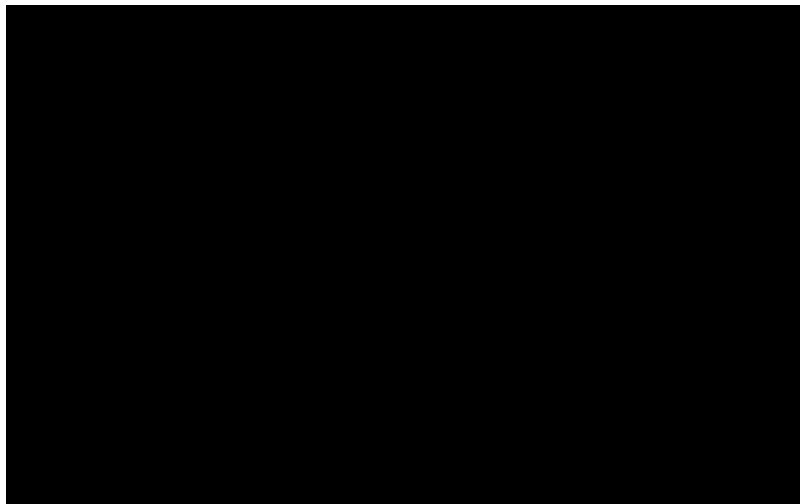
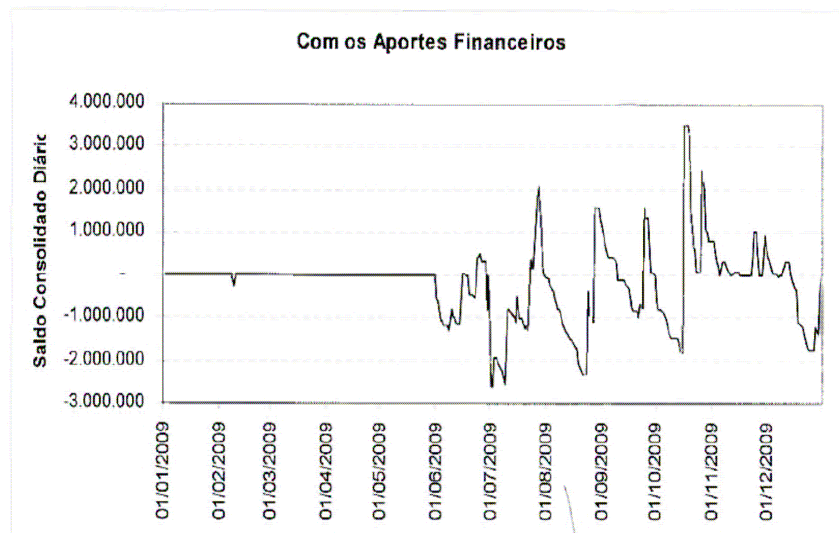
Uma vez que os valores percebidos pela fiscalizada são insuficientes para cobrir os custos envolvidos na prestação dos serviços, a controladora subvenciona a controlada por meio de transferências bancárias, garantindo, assim, que a fiscalizada não necessite apelar à falência ou à concordata. No entanto, os aportes financeiros são contabilizados como “Aumento de Capital”. Os valores em questão estão totalizados a seguir:

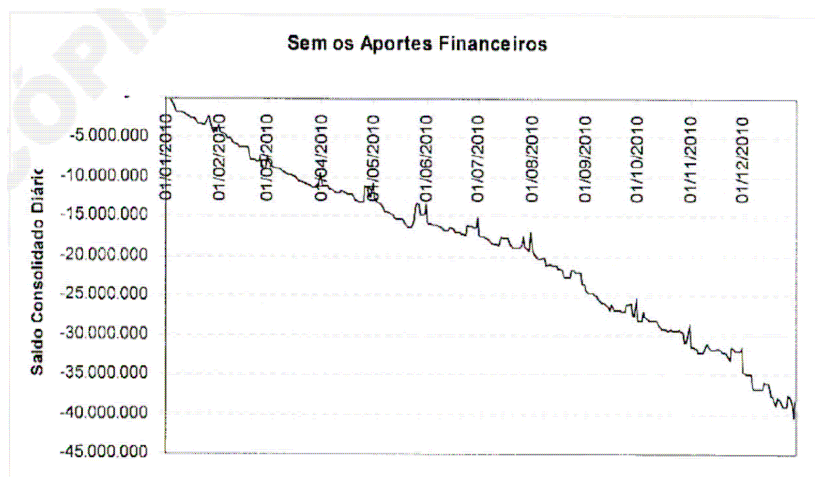
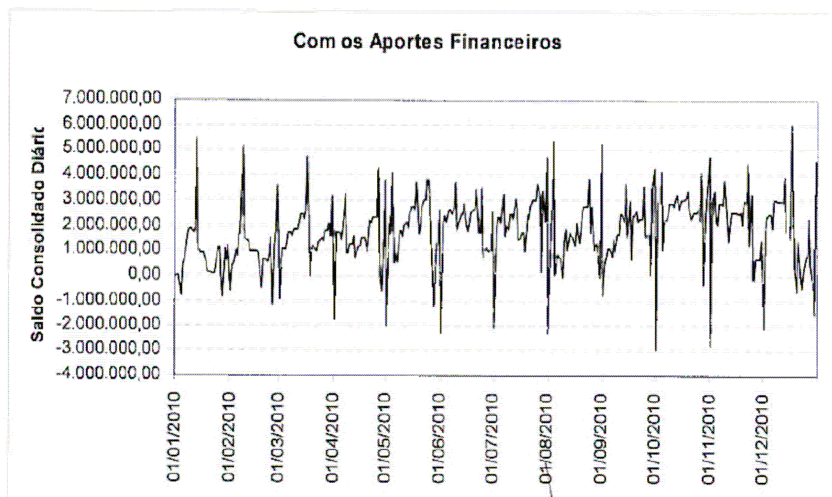
ANO-BASE	RECEITA LÍQUIDA	CUSTOS	PREJUÍZO CONTÁBIL	PREJUÍZO FISCAL	*AUMENTO DE CAPITAL*
2007	10.625.019,79	14.091.397,92	7.299.552,46	7.292.421,68	10.000.000,00
2008	25.102.011,32	43.458.641,47	26.823.148,67	26.701.036,46	50.000.000,00
2009	42.040.310,61	54.245.288,18	19.095.157,69	18.950.101,63	21.759.854,62
2010	41.327.164,08	70.827.554,95	38.901.917,71	38.752.504,26	38.185.323,52

Além disso, a Autoridade Fiscal listou os aportes financeiros realizados em 2009 e 2010 e lançados no Livro Razão, na conta contábil 1.1.01.02.01.001 - HSBC - C/C 1322-1001079:

[...] histórico resumido do aumento de capital de 06/01/2009 até 17/12/2010.

Para ilustrar a importância de tais aportes financeiros no custeio de grande parte das obrigações assumidas e na saúde financeira da contribuinte, o Auditor-Fiscal elaborou gráficos que retratam “a evolução do Saldo Consolidado Diário da conta contábil 1.1.01.02.01.001 - HSBC - C/C 1322-1001079”.





Depois de descrever as intimações encaminhadas à contribuinte durante a ação fiscal e as diligências realizadas junto à Petrobras, o Auditor-Fiscal, transcreve algumas cláusulas do contrato 2300.0031786.01.2 e 2300.0031788.07.2, ressaltando que todos os contratos examinados são praticamente iguais.

Em seguida, destaca, na tabela abaixo reproduzida, cláusulas comuns aos contratos de prestação de serviços e aos de locação de sonda firmados, respectivamente, pela BCH Energy do Brasil Serviços de Petróleo Ltda. e pela BCH Ltd:

LOCAÇÃO	PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS
3.1.2	3.1.4
3.1.2.1	3.1.4.1
5.16	7.11

Com o objetivo de demonstrar “que as atividades foram desenvolvidas em coordenação harmônica pela controladora estrangeira e controlada

nacional”, relata a Fiscalização que muitas das invoices referentes à locação das sondas foram assinadas por funcionários da fiscalizada.

A coordenação harmônica entre a controladora e a controlada, segundo a Fiscalização, também se revelaria quando são cotejados os valores das sondas com o valor da locação e calculado o retorno do investimento na locação dos equipamentos:

Nº SONDA	NF de ENTRADA	VALOR da SONDA	Nº do Contrato Usado	Tempo do contrato / Cláusula	VALOR Valores dos Contratos	Valor para 365 dias
BCH 02	00006	R\$ 12.434.850,00	2300.031786.07.2/ 2300.0036987.07.2	730 dias / 2.2	R\$ 20.087.621,40	R\$ 10.043.810,70
BCH 03	00014	R\$ 9.365.540,60	2600.0037263.07.2	1095 dias / 1.2	R\$ 26.531.684,55	R\$ 8.843.894,83
BCH 04	00015	R\$ 14.204.712,84	2700.0031824.07.2	1095 dias / 2.2	R\$ 32.525.324,54	R\$ 10.841.774,85
BCH 05	00108	R\$ 18.861.954,67	2500.031793.07.2	730 dias / 2.2	R\$ 30.667.256,40	R\$ 15.333.628,20
BCH 08	00296	R\$ 12.281.485,00	2500.0031791.07.2	1095 dias / 2.2	R\$ 33.349.509,68	R\$ 11.116.503,23

- Sonda BCH 01 é a seguinte divisão: $(7.231.067,65 / 10.043.810,70) \times 12$ (ano = 12 meses) = 14,85, isto é, Menos de 1 ano e três meses;
- Sonda BCH 03 é a seguinte divisão: $(9.365.540,60 / 8.843.894,83) \times 12 = 12,70$, isto é, Menos de 1 ano e 1 mês;
- Sonda BCH 04 é a seguinte divisão: $(14.204.712,84 / 10.841.774,85) \times 12 = 15,72$, isto é, Menos de 1 ano e quatro meses;
- Sonda BCH 05 é a seguinte divisão: $(18.861.954,67 / 15.333.628,20) \times 12 = 14,76$, isto é, Menos de 1 ano e 3 meses;
- Sonda BCH 08 é a seguinte divisão: $(12.281.485,00 / 11.116.503,23) \times 12 = 13,25$, isto é, menos de 1 ano e 2 meses;

Diante destas considerações, conclui o Auditor-Fiscal:

Fica evidente que nos valores relativos aos contratos de locação estão inclusos os serviços de perfuração, avaliação, completação e workover de poços de petróleo/gás. E, nesse contexto figura a empresa do Grupo BCH, situada no Brasil, prestando os serviços de perfuração de poços de petróleo, em conjunto com a empresa estrangeira do Grupo, e se submetendo a ajustes contratuais econômica e financeiramente inviáveis a qualquer empresa, pois, o resultado positivo dos contratos será direcionado para o GRUPO BCH, no exterior. Não haveria nada a reprovar em relação ao procedimento negocial e à engenharia de operações utilizados pelos contratados e contratante, desde que fossem pagos os tributos e contribuições devidos, reconhecida a materialização dos fatos geradores respectivos (renda e faturamento) — o que acabou não acontecendo durante anos.

Explicada a relação entre as empresas contratadas pela Petrobras e os valores pagos a elas em decorrência dos contratos firmados, passa a Fiscalização a discutir as alterações contratuais relacionadas aos valores registrados na contabilidade a título de aumento de capital.

Segundo o agente do Fisco, as alterações do contrato social têm como objetivo principal reconhecer a integralização de quotas por parte da

sócia BCH LTD que já havia sido realizada mediante o ingresso de recursos no caixa da fiscalizada.

Como exemplo, transcreve o item II da cláusula segunda da 16ª Alteração Contratual:

II. Ainda, os sócios decidem, por unanimidade e sem reservas, reconhecer a integralização de 4.849.419 (quatro milhões, oitocentas e quarenta e nove mil, quatrocentas e dezenove) quotas, no valor nominal total de R\$ 4.849.419,00 (quatro milhões, oitocentas e quarenta e nove mil, quatrocentas e dezenove reais), por parte da sócia BCH LTD., mediante a capitalização do contra-valor da totalidade dos contratos de câmbio listados abaixo e de parte do contrato de câmbio nº 09/019253, datado de 06 de março de 2009, no valor de R\$ 708.300,00, equivalentes a US\$ 300.000,00.

Numero	Data	R\$	US\$
08/099538	30.12.2008	920.800,00	400.000,00
09/000637	05.01.2009	522.960,01	228.516,50
09/003216	13.01.2009	1.142.500,00	494.160,90
09/007097	26.01.2009	526.940,00	228.905,30
09/010420	05.02.2009	517.026,49	223.724,14
09/011323	09.02.2009	509.591,80	228.516,50
09/013831	17.02.2009	529.620,01	228.087,86

Quanto às demais alterações, informa o Auditor-Fiscal que foi adotado o mesmo procedimento de reconhecer como integralização de capital os recursos para custeio já recebidos pela controladora.

E complementa:

Também pelo Termo de Intimação Fiscal 03 intimei o contribuinte a apresentar Comunicações (memorando, fax, e-mail) realizadas com a controladora BCH LTD, onde foram solicitados os recursos para aumento de capital.

Em atendimento, apresentou declaração onde informou que os referidos recursos não foram solicitados por escrito, devido ao fato dos aumentos de capital serem operações gerenciadas pela empresa no Brasil.

Sendo assim, diante dos elementos acima, comprova-se que de fato, as atividades desenvolvidas pelas empresas contratadas pela PETROBRAS não são independentes e autônomas, como os contratos celebrados tentam fazer crer.

Ao tratar das infrações apuradas, assevera a Fiscalização:

Do exame dos elementos obtidos, conclui-se que, na verdade, ocorre uma Prestação de Serviços de prospecção, perfuração, completação, teste e avaliação de poços de petróleo, gás e água, mediante a utilização de sonda de perfuração terrestre, à PETROBRAS realizada pelas duas empresas do Grupo BCH, sendo que a empresa fiscalizada se submete a ajustes contratuais econômica e financeiramente inviáveis a qualquer empresa, pois, o resultado positivo dos contratos está direcionado para a BCH LTD, no exterior. Diante da desproporcionalidade dos valores remuneratórios constantes nos contratos de locação e de serviços, a BCH ENERGY DO BRASIL SERVIÇOS DE PETRÓLEO LTDA necessita ser financiada mediante constantes aportes de recursos para cumprir as obrigações do Grupo perante a PETROBRAS.

Esses aportes de recursos, ainda que registrados sob a denominação de “aumento de capital”, tem a natureza de subvenções para custeio ou operação.

Prossegue a Autoridade Fiscal expondo as duas modalidades de subvenções, de custo e para investimento, previstas, respectivamente, nos artigos 392 e 443 do RIR/99 e interpretadas pela administração tributária no Parecer Normativo CST nº 112/78.

Em suma, a subvenção para custeio tem natureza de receita operacional e é destinada à manutenção da pessoa que a recebe ou à execução dos serviços atinentes ao seu objeto.

Já a subvenção para investimento tem por objetivo a aplicação na implantação ou expansão de projetos. São receitas não operacionais, em princípio tributadas, mas que podem não integrar o lucro real se forem “registradas como reservas de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou para ser incorporada ao capital social” ou se “feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas”.

Quanto ao reconhecimento da receita, lembra o Auditor-Fiscal que a Resolução nº 750, de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade determina que a receita com subvenção seja considerada realizada no momento do seu efetivo recebimento.

Além disso, segundo o Parecer CST nº 112/78, é característica das subvenções a inexistência de qualquer contrapartida por parte do beneficiário que a recebeu, resultando em aumento patrimonial sem qualquer assunção de dívida ou obrigação.

Observa, ainda, que “a controladora no exterior, ao efetuar os aportes financeiros não aumentou sua participação no capital social que, desde a constituição da fiscalizada, é de 99,99%”.

Na continuação, discorre sobre a prevalência da matéria sobre a forma, trazendo à colação o disposto no artigo 118 do Código Tributário Nacional e no artigo 1º da Resolução CFC nº 750, de 1993, este abaixo transcrito:

Art. 1º Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

Conclui a Autoridade Tributária:

Dessa forma, resta claro que os aportes financeiros recebidos pelo fiscalizado possuem a natureza jurídica de uma subvenção para custeio, eis que se tratam de recursos financeiros que, em contrapartida, nada se exige por parte do beneficiário. Não pode ser compreendida como 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;*
- as notas fiscais foram emitidas em nome do fiscalizado;*
- não existe registro contábil de pagamento de custo/despesa de terceiro.*

Assim, o não oferecimento destes recursos remetidos do exterior pela empresa estrangeira do Grupo BCH para fins de apuração do IRPJ, enseja lavratura de Auto de Infração, visto que tais valores foram remetidos com a finalidade de fazer face ao conjunto de custos/despesas necessários à consecução das obrigações firmadas com a PETROBRÁS, que há vários anos consecutivos são maiores que as receitas auferidas, ou seja, possuem natureza de subvenções para custeio ou operação, enquadrando-se no disposto no inciso I do art. 392 do Decreto nº 3.000/99.

Os argumentos apresentados que motivaram a conclusão pela tributação, como receitas dos aportes financeiros em questão motivaram, também, a exigência de outras contribuições, quais sejam CSLL, Pis e Cofins, consoante a motivação jurídica exposta no Termo de Constatação.

As receitas consideradas pela Fiscalização como omitidas implicam também a falta de recolhimento das antecipações de IRPJ e CSLL determinadas pela legislação tributária.

Em decorrência, exigiu a Fiscalização a multa isolada correspondente a 50% do valor que deixou de ser recolhido, nos termos do artigo 43, parágrafo único, c/c o artigo 44, inciso II, alínea "b", ambos da Lei nº 9.430, de 1996, alterada pela Lei nº 11.488, de 2007.

O cálculo das penalidades impostas está detalhado a fls. 908/909.

Devidamente notificada, a Recorrida ofereceu impugnação clamando pela total improcedência da acusação fiscal e o cancelamento integral do Auto de Infração.

Em seguida, a DRJ de Ribeirão Preto proferiu o v. acórdão recorrido, cancelando o Auto de Infração, acolhendo alegação posta na impugnação de que não existe prova da ilicitude da Recorrida nos autos, pois entendeu que são legítimos, regulares e não contém nenhum vício os contratos firmados entre a Petrobrás, a Recorrida e a empresa controladora do grupo, registrando a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

Restando incomprovadas as irregularidades atribuídas pelo Fisco aos negócios realizados pela contribuinte com sua controladora localizada no exterior, inviável a manutenção dos lançamentos aqui apreciados.

O Fisco está autorizado a desconsiderar negócio jurídico realizado pelo contribuinte, fazendo prevalecer a substância sobre a forma, desde que obtenha êxito em demonstrar a ilicitude do procedimento realizado pelo autuado, o que não se viu nos autos.

Resumidamente, o v. acórdão entendeu que as alterações societárias e os contratos firmados entre a Petrobrás, a Recorrida e a BCH Ltda. eram legítimos e a Fiscalização não poderia desconsiderar os negócios jurídicos praticados entre as partes. Por consequência, não restou provado nos autos qualquer irregularidade, decidindo assim cancelar o Auto de Infração.

A D. Procuradoria da Fazenda Nacional, apresenta manifestação ao Recurso de Ofício, requerendo a reforma integral do v. acórdão recorrido e manutenção do Auto de Infração, por entender que o procedimento adotado pela Recorrida se tratava de planejamento tributário abusivo e que os aportes na verdade seriam subvenção de custeio, ponto inclusive não analisado no *r. decisum "a quo"*.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves.

Trata-se de julgamento de Recurso de Ofício e o cerne da processo cinge-se em analisar se os aportes financeiros recebidos pela Recorrida, de sua controladora no exterior são subvenção de custeio nos termos do artigo 392 do RIR/99, ou não.

Segundo o Termo de Constatação Fiscal, para a Fiscalização chegar a conclusão de que os aportes financeiros eram subvenção de custeio, foi necessário analisar as operações societárias feitas por meio de alterações dos contratos e das quotas, bem como afastar a escrituração de tais valores na contabilidade da Recorrida como aumento de capital, para chegar a conclusão (interpretar) de que são subvenção de custeio.

Para isso, a Fiscalização fez um comparativo entre os contratos firmados entre as partes e percebeu que cerca de 70% dos pagamentos feitos pela Petrobrás eram destinados à controladora no exterior e, por tal motivo, interpretou que os rendimentos auferidos pela Recorrida tinham sido recebidos dissimuladamente, pela empresa BCH Ltd (controladora), que em seguida, fazia aportes financeiros para a empresa do grupo situada no Brasil, que por sua vez, integraliza o capital e registrava em sua contabilidade como aumento de capital.

Insta esclarecer, que no presente caso, não consta nos autos qualquer informação ou alegação por parte da acusação fiscal, de que a Recorrida tenha praticado qualquer ato de simulação ou ilicitude face a legislação tributária, com objetivo de ocultar a ocorrência do fato gerador.

Os acontecimentos narrados nos autos, demonstram que o Agente Fiscal de Rendas, decidiu afastar a formalidade dos contratos e da contabilidade da Recorrida, para que a tributação recaísse sobre a substância, interpretando que os aportes eram subvenções de custeio.

Vejam, D. Julgadores, o Auto de Infração foi lavrado com base na interpretação do Agente Fiscal de Rendas, que por meio da análise e estudo dos documentos apresentados pela Recorrida e pela Petrobrás, que entendeu que o procedimento adotado pela Recorrida se enquadraria em outro dispositivo; no artigo 392 do RIR/99 (subvenção de custeio), onde os valores dos aportes integrariam o resultado operacional e majoraria o imposto a ser recolhido ao Erário.

Inclusive, é importante ressaltar que o Agente Fiscal não utiliza e nem aponta no Termo de Constatação, qualquer dispositivo do Código Civil ou Tributário, relativos a desconsideração do negócio jurídico ou atos negociais por parte da Recorrente, com a finalidade de dissimular o fato gerador, ele apenas interpreta que a escrituração dos aportes financeiros como aumento de capital pela Recorrida está equivocada, e que tais valores, deveriam ser na realidade considerados subvenção de custeio.

A autuação, tem como assunto principal, a interpretação do Agente Fiscal de Rendas de que os aportes recebidos pela Recorrida, são subvenções de custeio.

Inclusive, o Agente Fiscal produz no Termo de Constatação fundamentação para diferenciar a subvenção de custeio da de investimento, chegando a conclusão de que tais valores registrados como aumento de capital eram, na verdade, subvenção de custeio.

Pois bem.

Ao analisar o v. acórdão recorrido, constatei que o voto condutor deixou de analisar o principal ponto do Auto de Infração, descrito no Termo de Constatação, que foi a interpretação do Agente Fiscal de que os aportes financeiros eram, na verdade, subvenções de custeio.

Vejamos o trecho do Termo de Constatação onde resume a suposta infração praticada pela Recorrente (fls.22 do Termo de Constatação):

Assim, o não oferecimento destes recursos remetidos do exterior pela empresa estrangeira do Grupo BCH para fins de apuração do IRPJ, enseja lavratura de Auto de Infração, visto que tais valores foram remetidos com a finalidade de fazer face ao conjunto de custos/despesas necessários à consecução das obrigações firmadas com a PETROBRAS, que há vários anos consecutivos são maiores que as receitas auferidas, ou seja, possuem natureza de subvenções para custeio ou operação, enquadrando-se no disposto no inciso I do art. 392 do Decreto nº 3.000/99.

O D. Relator do v. acórdão "*a quo*", analisou alguns fundamentos utilizados pelo Agente Fiscal, dispostos no Termo de Constatação, para apontar algumas incongruências no procedimento da Recorrida e lançar de ofício; mas não analisou o principal ponto do Auto de Infração, relativo a tais valores/aportes, ora glosados, realmente serem ou não subvenção de custeio.

Ora, se tais aportes forem considerados subvenção de custeio, pode ter ocorrido a infração imputada no Auto de Infração de não oferecimento dos recursos do exterior para fins de apuração do IRPJ/CSLL e reflexos.

A D. Procuradoria, seguindo o descrito no Termo de Constatação, produz argumentos de defesa no sentido de que restou comprovado nos autos que tais aportes financeiros, eram, na realidade, subvenção de custeio.

O Termo de Constatação, foi praticamente todo elaborado para fundamentar que os aportes financeiros, eram na realidade subvenção de custeio, e o v. acórdão recorrido, foi totalmente omissos neste ponto, cingindo-se em analisar a legalidade das operações societárias e a possibilidade de a Fiscalização desconsiderar o procedimento adotado pela Recorrente.

Entretanto, não foi isso que a Fiscalização fez. O Agente Fiscal não desconsiderou os procedimentos adotados pela Recorrida; na realidade, ele analisou os documentos onde demonstravam as operações societárias, os pagamentos feitos pela Petrobrás e os aportes financeiros recebidos pela Recorrente, para ao final, interpretar que na realidade tais valores recebidos eram subvenções de custeio.

Ademias, a única parte que pode se dizer que o Agente Fiscal desconsiderou ou desqualificou os atos praticados pela Recorrente, foi em relação a escrituração na contabilidade dos aportes como aumento de capital, sendo que os outros pontos serviram apenas para fundamentar seu entendimento de que as remessas recebidas da controladora, eram subvenções de custeio.

Ou seja, o ponto principal do Auto de Infração não foi analisado no v. acórdão recorrido.

O v. acórdão fez o cotejo da legalidade dos contratos entre as partes, a forma de pagamento dos contratos, as alterações societárias por meio de transferência das quotas que ocorriam com a integralização do capital; mas deixou de analisar o principal ponto, que é analisar se os aportes eram ou não subvenção de custeio, como imputado pelo Agente Fiscal e insistentemente fundamentado no Termo de Constatação, bem como na manifestação do Recurso de Ofício da D. Procuradoria.

Sendo assim, em respeito ao inciso X do artigo 93 da CF/88, ao princípio do devido processo legal, bem como para se evitar supressão de instância, cerceamento do direito de defesa e nulidade processual, voto no sentido de anular o v. acórdão recorrido, para que outro seja proferido em seu lugar, analisando o ponto principal do Auto de Infração previsto no Termo de Constatação Fiscal, relativo aos aportes financeiros serem ou não subvenções de custeio.

Conclusão:

Ante todo o exposto, voto no sentido de anular o v. acórdão recorrido, para que outro seja proferido em seu lugar e analise o ponto principal relativo a consideração do Agente Fiscal de que os aportes financeiros recebidos da controladora no exterior, registrados na contabilidade da Recorrida como aumento de capital, serem ou não subvenção de custeio.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves- Relator