



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

Processo nº 12448.731111/2013-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-003.437 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2019
Matéria PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO
Recorrente BCH ENERGY DO BRASIL SERVIÇOS DE PETRÓLEO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO

As hipóteses de nulidade do auto de infração estão expressamente consignadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72. Não sendo demonstrado qualquer vício na autuação, de acordo com o comando legal, não há que se falar em nulidade.

NULIDADE ACÓRDÃO.

Mesmo se utilizando de argumentos diversos dos que motivaram a autuação, não há que se falar em nulidade do acórdão recorrido, quando este utiliza-se daqueles argumentos apenas para reforçar o que restou demonstrado no Auto de Infração.

Não há que se falar em mudança de critério jurídico, quando a autuação é mantida pelos mesmos fundamentos que motivaram a lavratura do Auto de Infração.

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 unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, e, no mérito, por voto de qualidade, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator, vencidos os conselheiros Paulo

Henrique Silva Figueiredo, Ricardo Marozzi Gregório, Rogério Aparecido Gil e Maria Lucia Miceli. O conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado solicitou a apresentação de declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator.

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

Relatório

O presente processo administrativo trata-se de Autos de Infração lavrados em face do contribuinte BCH Energy do Brasil Serviços de Petróleo Ltda, ora Recorrente, em que a fiscalização constituiu créditos tributários de IRPJ, CSLL, contribuição ao PIS e COFINS, com aplicação das penalidades inerentes, inclusive de multa isolada pelo não recolhimento das estimativas, nos anos-calendários de 2009 e 2010.

Como se depreende do Termo de Constatação Fiscal (fls. 884 a 913), a fiscalização parte da premissa de que a Recorrente foi criada por empresa estrangeira (detentora de 99,9% do seu capital social), para prestar serviços na área de petróleo e gás, mais especificamente à PETROBRÁS.

Alega, neste sentido, já afirmando que a atividade da Recorrente era deficitária nos anos-calendários fiscalizados, que este déficit nas contas da Recorrente se deu porque foram firmados dois tipos de contrato distintos com a empresa estatal: *"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 nos dois contratos mencionados."*

Pondera, contudo, que, em verdade, a Petrobrás contrata a Locação da Sonda, mas que este contrato terá *"sempre execução simultânea com a prestação de Serviços de prospecção, perfuração, completação, teste e avaliação de poços de petróleo, gás e água, mediante a utilização de sondas de perfuração terrestre"*.

Assim, afirma, a fiscalização, que, na prática, existe apenas *"um contrato de locação com alguém que execute o serviço com a Sonda locada"*, mas que a prestadora de serviços *"sempre recebe uma parte bem inferior ao total do contrato pago"*.

Prosseguindo, no Termo de Constatação Fiscal, o agente autuante, após discorrer sobre o histórico da fiscalização, a composição societária das empresas - Recorrente e sua controladora no exterior - e os documentos analisados, demonstra que a atividade da empresa brasileira nos anos fiscalizados - 2009 e 2010 - foi deficitária, na medida em que os custos foram superiores às receitas auferidas.

A fiscalização argumenta, neste sentido, que *"a desproporcionalidade das remunerações pagas pela PETROBRÁS às empresas do Grupo BCH por si só já evidencia que valores relativos à prestação dos serviços realizados em poços de petróleo/gás estão inseridos nos contratos de locação. Tanto que a empresa estrangeira do Grupo durante anos consecutivos necessita enviar recursos do exterior para que a fiscalizada, deficitária desde 2007, cumpra as obrigações firmadas com a PETROBRÁS."*

E é justamente sobre estes aportes financeiros, que são tratados pela Recorrente como sendo aumento de capital, que está fincada toda a acusação da fiscalização, na medida em que esta os considera como "subvenção para custeio" da atividade da Recorrente e, por isso, aos olhos do agente autuante, deveriam ser considerados como receita tributável.

Como se observa daquele Termo de Constatação Fiscal, a acusação é de que, em verdade, não houve aumento de capital e, sim, subvenção/aporte de recursos, para que a Recorrente pudesse cumprir as obrigações e contratos.

Para fundamentar a acusação, o agente fiscal elabora tabelas e gráficos, em que demonstra os aumentos de capital realizados e o fluxo de caixa da Recorrente, com e sem os "aportes" realizados.

Demonstra, ainda, as cláusulas dos contratos firmados - seja de prestação de serviços (Recorrente), seja de locação de Sondas (controladora no exterior) -, bem como as alterações contratuais da Recorrente com o devido registro do aumento de capital. Com base nestes elementos, conclui 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 PETROBRÁS 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 de serviços, a BCH ENERGY DO BRASIL SERVIÇOS DE PETRÓLEO necessita ser financiada mediante constantes aportes de recursos para cumprir obrigações do Grupo perante a PETROBRÁS.

Esses aportes de recursos, ainda que registrados sob a denominação 'aumento de capital', tem natureza de subvenção para custeio ou operação"

Com este entendimento, o agente atuante faz longo arrazoado diferenciado a subvenção para custeio da subvenção para investimento, concluindo, ao final, que, com aquela

(custeio), "o patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isso importe em assunção de uma dívida ou obrigação."

Para concluir, alega, a fiscalização, 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 99,9%".

Assim, entende, a fiscalização, que deve prevalecer a "matéria sobre a forma" e que os valores recebidos e contabilizados como "aumento de capital" devem ser considerados como subvenção para custeio e, por consequência, receitas tributáveis, implicando na constituição de créditos tributários de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS.

No termo de Constatação Fiscal, também é apresentada a motivação para aplicação da multa de ofício sobre as estimativas supostamente não recolhidas, a impossibilidade compensação do Imposto de Renda e CSLL retidos, por já terem sido objeto de pedidos de restituição/compensação transmitidos pelo contribuinte e os ajustes realizados no prejuízo fiscal e base de cálculo negativas da CSLL.

Não houve imputação de responsabilidades tributárias, nem o agravamento e/ou qualificação das multas aplicadas.

Dando início ao contencioso administrativo, a Recorrente apresentou Impugnação, na qual refuta toda a acusação fiscal. Os argumentos apresentados foram resumidos no primeiro acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) (fls. 1.473 a 1.510). Por isso, pede-se venia para transcrever o que constou do relatório daquela decisão:

Enfatiza que, em momento algum, o Auditor-Fiscal comentou "acerca da suposta falta de recolhimento, pela Petrobras, dos tributos incidentes na também suposta importação de serviços" e alega que jamais foi comprovado que "todos os valores recebidos para o aumento do capital social da Impugnante se destinariam à manutenção e ao custeio de suas atividades". A conclusão fiscal a seu ver decorreria de presunção e do desconhecimento da complexidade corporativa.

Em sede preliminar, argumenta que os autos de infração são nulos, vez que calcados em meras presunções.

As autuações, cuja motivação não pode ser modificada, decorrem da descaracterização dos valores recebidos a título de aumento de capital "pelo simples fato de a Impugnante apresentar prejuízos e pela premissa de que ela não conseguiria honrar seus compromissos para com a Petrobras sem receber 'subvenções' de sua controladora".

Ademais, segundo a impugnante, a Fiscalização teria chegado à sua conclusão sem que tivesse analisado a atividade da impugnante ou levado em consideração a estrutura e complexidade corporativa, ignorando "as provas irrefutáveis de que os recursos recebidos da controladora estrangeira BCH Ltd. efetivamente destinaram-se ao aumento de capital".

Desta forma, defende a impugnante, que o alegado desenvolvimento em conjunto das atividades do grupo BCH junto à Petrobras e a suposta

desproporção entre os valores pagos por ela referentes à locação das sondas e à prestação de serviços, seriam “absolutamente irrelevantes” e não guardariam “qualquer relação com a premissa que levou a Fiscalização a tratar os recursos para aumentos de capital como se fossem subvenção para custeio”.

Considera, assim, que se encontra “prejudicada na elaboração de sua defesa, uma vez que os fatos que embasam a autuação não são suficientes ou adequados para justificar as infrações supostamente cometidas de não oferecer os recursos recebidos para aumento de capital à tributação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS”.

Alega, também, que a infração não está juridicamente fundamentada, uma vez que não se deu conhecimento de qual o dispositivo da legislação tributária que permitiria se concluir que não houve aumento de capital.

O Parecer Normativo CST nº 112/78, a seu ver, não justifica o tratamento dado ao aumento de capital e, além disso, o mencionado ato administrativo se remete ao Parecer CST nº 2/78, o qual exclui, do conceito de subvenção, os aumentos de capital.

Considera, portanto, que as infrações decorreram da presunção de que, se a Impugnante não fosse subvencionada, ela não teria como cumprir com suas obrigações contratuais e não sobreviveria sem o apelo à falência ou à concordata e de que parte da contraprestação paga pela Petrobras à Impugnante pelos serviços estaria inserida no valor pago pelo aluguel das sondas à empresa estrangeira BCH Ltd.

Quanto ao mérito, alega que a estrutura contratual adotada pela impugnante, além de definida pela própria legislação, é usual na indústria de Petróleo e Gás, de modo a garantir que o cumprimento de todas as obrigações pactuadas.

Lembra que o regime especial denominado REPETRO, o qual desonera a importação de bens indispensáveis às atividades de produção e exploração de jazidas de petróleo e gás natural, admitia à época expressamente a formalização de contratos simultâneos, como se observa no artigo § 9º do artigo 17 da Instrução Normativa RFB nº 844, de 2008, com redação dada pela IN RFB nº 1.089, de 2010:

§ 9º Na hipótese de disponibilização de bem pela concessionária ou autorizada à empresa contratada para a prestação de serviços, será aceito, para fins de concessão do regime de admissão temporária, contrato de afretamento a casco nu, de arrendamento operacional, de aluguel ou de empréstimo, firmado entre a concessionária ou autorizada e a empresa estrangeira, desde que:

I – esteja vinculado à execução de contrato de prestação de serviços, relacionado às atividades a que se refere o art. 1º; e II – conste cláusula prevendo a transferência da guarda e da posse do bem.

Conclui que a estrutura contratual realizada entre as partes envolvidas está em linha com a prática do setor, o que não dá margem a dúvidas sobre a sua legalidade.

Sobre as cláusulas que a Fiscalização mencionou serem comuns aos contratos firmados pelas empresas do grupo BCH com a Petrobrás, elaborou quadro com o objetivo de evidenciar a diferença entre elas:

(...)

A respeito da coordenação harmônica entre as empresas do grupo BCH, argumenta que ela é conseqüência lógica dos contratos de execução simultânea previstos para utilização do regime especial do Repetro e que “a disparidade entre os valores pagos a título de aluguel e prestação de serviço não passa de mera presunção por parte da Fiscalização”.

No que concerne ao tempo de retorno do investimento feito pela BCH Ltd. no aluguel das sondas, o qual, segundo a Fiscalização, seria em torno de um ano e meio, argumenta a impugnante que o raciocínio do Auditor-Fiscal é falho por não ter levado em consideração outros custos que influenciam o valor de locação das sondas, como os mencionados na cláusula 3.1.2 (“despesas e custos que incidam direta ou indiretamente na disponibilização dos bens, incluindo os custos com reposição de peças das sondas e dos equipamentos auxiliares e acessórios”).

E arremata:

Vê-se, pois, que a fiscalização presume uma sequência de fatos sem apresentar qualquer prova de suas alegações, de forma simplista (para não dizer leviana) e sem guardar relação com a realidade e a complexidade corporativa e operacional da BCH Ltd. e, mais, da própria indústria de Petróleo e Gás.

Além disso, desconsidera a retenção do imposto de renda na fonte, à alíquota de 15% (quinze por cento), nas remessas ao exterior, a eficiência das sondas, os empréstimos e demais custos envolvidos na atividade empresarial.

Considera, enfim, que não há justificativas para que os valores recebidos a título de aumento de capital sejam considerados como subvenção para custeio.

Sobre este tema, caracterização do aumento de capital como subvenção para custeio, depois de descrever as razões expostas pela Fiscalização, discorre a impugnante sobre o conceito de subvenção no Direito Público, qual seja, transferência de recursos do Poder Público a certos beneficiários sem que haja o dever de restituí-los.

Reconhece que a sociedade limitada com fins lucrativos deve obter recursos para a consecução dos seu objeto social, os quais podem ser transferidos pelos sócios na sua constituição ou em momento posterior, em casos, por exemplo, “de alterações no mercado e na tecnologia utilizada pela empresa” por meio de aumento de capital, disciplinado no artigo 1081 do Código Civil.

Transcreve a lição de Alfredo de Assis Gonçalves Neto com o objetivo de demonstrar que os aumentos do capital social não podem ser tratados como anômalos ou extravagantes pela Administração Fazendária:

No entanto, a rigidez do capital social não impede que ele seja modificado por deliberação dos sócios, na medida em que lhes cabe definir o montante de recursos necessário para o desenvolvimento das atividades sociais, que também pode variar segundo as injunções do mercado. E, se aos sócios é dado constituir e dissolver a sociedade, possuem poderes de sobra para fazer o menos, que é amoldá-la aos quadrantes que lhe quiserem traçar, nos limites da lei. A realidade mostra que, de um lado, o fabrico de um produto novo normalmente tem custos de produção elevados, os quais se amortizam com o tempo e se reduzem a ponto de justificar uma redução dos recursos afetados ao desenvolvimento das atividades sociais; e, de outro lado, que o patrimônio social pode apresentar-se insuficiente para fazer frente aos novos investimentos, reclamados por novas tecnologias ou pela necessidade de expansão das atividades da empresa. Nessas oportunidades, os sócios terão interesse em adequar o capital social, respectivamente, a um patamar menor ou maior, de modo a otimizar os resultados da atividade empresarial e, assim, produzir maiores lucros.

Na continuação, argumenta que o Parecer Normativo CST nº 2/78, citado no Parecer Normativo CST nº 112/78, este mencionado no Termo de Constatação Fiscal, prescreve, em seu item 2, que não devem integrar a receita bruta os valores percebidos a título de aumento de capital:

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) serem 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 retomo de bens, direitos ou capital, apenas suscetíveis de fiscalização;

b) com retomo sob a forma de direito de propriedade sobre os investimentos realizados.

Argumenta que a decisão sobre a melhor forma de financiar a atividade empresarial, se empréstimo ou aumento de capital, cabe exclusivamente ao empresário, o qual sopesará uma pluralidade de fatores, “como a

natureza da atividade, a fase em que o empreendimento se encontra e o custo comparativo de capitais”.

Ademais, não haveria norma legal que limitasse o aumento de capital efetivado por sócia no exterior. As regras de subcapitalização conhecidas por thin capitalization rules, introduzidas no ordenamento jurídico brasileiro pela Medida Provisória nº 472/2009, limitam a dedutibilidade das despesas com juros pagos a pessoas vinculadas, mas não trazem qualquer restrição ao aumento de capital.

Acrescenta que o capital social demonstra aos credores e investidores a solidez e credibilidade de uma empresa, sendo o seu aumento incentivado de maneira indireta pela legislação. Tanto é assim que o Código Civil apresenta regras restritas e detalhadas acerca das reduções de capital.

E conclui:

Ou seja, no presente caso, a Impugnante teve seu capital social aumentado, diminuindo seu endividamento, na forma prevista pela legislação, não havendo que se falar em ilicitude ou violação legal.

Prossegue argumentando que o processo de autorização e registro da entrada de capital estrangeiro para efetivação do aumento de capital foi regulamente promovido junto ao Banco Central do Brasil.

Tendo a mencionada autarquia autorizado reconhecido a legitimidade do pedido a ela formulado, a seu ver, não poderia a Autoridade Tributária desconsiderar esta realidade por meio de revisão do ato do Banco Central.

Transcreve decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF que destaca a importância da conotação dada pelo Banco Central em operações de câmbio.

IRF – ALÍQUOTA ZERO – RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR – JUROS DE TÍTULOS DE CRÉDITO INTERNACIONAIS – PRAZO MÉDIO DE AMORTIZAÇÃO IGUAL OU SUPERIOR A 96 MESES – REGRA PRETENSAMENTE DESCUMPRIDA PELA AUTUADA – SITUAÇÃO NÃO COMPROVADA – DECISÃO MANTIDA.

De acordo com o artigo 1º, inciso IX, da Lei nº 9.481/97, com a redação dada pelo artigo 20 da Lei nº 9.532/97, os rendimentos auferidos no Brasil por residentes ou domiciliados no exterior com a natureza de juros decorrentes de colocações no exterior de títulos de crédito internacionais, previamente autorizados pelo Banco Central do Brasil, estão sujeitos à alíquota zero do imposto de renda na fonte, desde que o prazo médio de amortização corresponda, no mínimo, a 96 (noventa e seis) meses.

No caso, a partir da decisão recorrida, restou incontroversa a inexistência de simulação quanto às operações que deram causa ao lançamento. Disso decorre que os aumentos de capital efetivados pela interessada em suas subsidiárias sediadas no exterior não ocultaram amortizações antecipadas dos empréstimos que lhe foram concedidos por elas. O Banco Central do Brasil analisou a operação e concluiu de forma categórica e definitiva que os fatos em apreço não podem e não devem

ser interpretados como simulação de pagamento dos títulos de longo prazo de responsabilidade da autuada. Tal posicionamento é de fundamental importância para o deslinde desta controvérsia, pois eventuais efeitos tributários de determinada relação jurídica de natureza cambial dependem da conotação dada a ela pelo Banco Central. Não tem aplicação a este feito a regra do artigo 8º da Lei nº 9.779/99.

Recurso especial negado. (CSRF, Acórdão nº 9202-02.239)

A contribuinte argui, outrossim, que os princípios da segurança jurídica e da eficiência obstam a repetição da mesmas ações já realizadas por órgão da Administração bem como a prolação de decisões conflitantes.

Informa que as alterações do contrato social foram devidamente registradas na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro, conforme estabelece a legislação civil. Quanto às integralizações, elas foram devidamente lançadas na contabilidade, a qual não pode ser desconsiderada pela Fiscalização com base em presunções.

Considera frágil o argumento da Fiscalização de que o aumento de capital se deu sem alteração do percentual de quotas sociais em nome da controladora. Isto porque “o aumento do capital social pode se dar de duas formas, quais sejam, pelo aumento das quotas sociais ou pelo aumento do valor das quotas já existentes, exatamente como aqui ocorreu”.

Segue em sua contestação alegando que o artigo 118 do CTN, invocado pela Autoridade Fiscal para desconsiderar os atos praticados pela contribuinte, não pode ser utilizado com este propósito, uma vez que se presta a consagrar o princípio do non olet, o qual autoriza a tributação de atos ilícitos.

Expõe que o fisco está jungido ao princípio da legalidade estrita que o impede de desconsiderar atos lícitos e válidos praticados pelo contribuinte.

Assevera:

Uma coisa é admitir-se a desconsideração dos efeitos fiscais decorrentes de operações que se pautaram exclusivamente pelo aspecto tributário e que, de outra forma, jamais teriam sido realizadas. Outra coisa, bastante diferente e muito perigosa, é admitir-se à Fiscalização desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados de acordo com a legislação, simplesmente pelo fato de tal ato ou negócio jurídico estar sujeito a uma tributação menor do que a pretendida pela Fiscalização.

Segundo a interessada, as normas contábeis mencionadas pela Fiscalização não lhe atribuem competência para qualificar como abusivas as práticas adotadas, negando-lhes eficácia.

Acrescenta “que os atos praticados pela Impugnante e sua controladora estrangeira não visaram obter uma economia fiscal. Com efeito, o motivo pelo qual as empresas utilizaram a estrutura contratual tão atacada pela Fiscalização foi simplesmente buscar adequação aos requisitos para fruição do Regime Especial do REPETRO” e que a remessa dos valores

ao exterior para pagamento do aluguel da sonda está sujeito ao IRRF à alíquota de 15%.

A impugnante insurge-se, também, contra a imposição da multa isolada, a qual, no seu entender, não pode ser exigida concomitantemente à de multa de ofício.

Considera, também, improcedente a sua constituição depois de encerrado o ano calendário, principalmente quando a contribuinte apurou prejuízo fiscal no período. Transcreve julgados do CARF favoráveis à sua tese.

Ante o exposto, requer que sejam julgadas nulas as autuações. Quanto ao mérito, requer que seja a impugnação julgada procedente, reconhecendo-se a insubsistência dos autos de infração questionados.

No julgamento da Impugnação Administrativa, aquela DRJ de Ribeirão Preto (SP), em um longo e bem fundamentado voto, entendeu "*pela procedência da impugnação oferecida contra os autos de infração objeto do presente processo, exonerando o crédito tributário constituído.*" O acórdão (fls. 1.473 a 1.510) recebeu 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.

Impugnação Procedente Crédito Tributário Exonerado

Tendo em vista o Recurso de Ofício apresentado, sendo inclusive expressamente ratificado pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 1.520 a 1.532), os autos foram distribuídos neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, junto à 2ª Turma, da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento.

E, no julgamento realizado, os Conselheiros daquela Turma julgadora, por unanimidade, acatando o voto do então relator, entenderam por bem "*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.*" Veja-se a ementa do julgado proferido (fls. 1.540 a 1.555):

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.

Assim, com retorno dos autos à instância *a quo*, foi realizado novo julgamento da Impugnação Administrativa. Contudo, desta vez, a DRJ de Ribeirão Preto (SP) entendeu que não assistia razão à então Impugnante, ora Recorrente, e, por isso, julgou como improcedente o apelo apresentado. O acórdão proferido (fls. 1.584 a 1.635) recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010

NULIDADE.

Afasta-se a arguição de nulidade quando se verifica que os lançamentos foram lavrados por autoridade competente e sem preterição ao direito de defesa, encontrando-se fartamente fundamentados, tendo a contribuinte exercido o direito de apresentar robusta defesa contra a acusação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS/NEGÓCIOS JURÍDICOS.

A autoridade administrativa pode 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.

AUMENTOS DE CAPITAL. DISSIMULAÇÃO DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. ABUSO.

Comprovada a manipulação e a desproporção de remuneração de contratos de execução simultânea, por empresas vinculadas, com apuração de sucessivos prejuízos pela controlada, os aportes de recursos da controladora, efetuados a título de aumento de capital, caracterizam dissimulação operações tributáveis de subvenção para custeio, para a manutenção da atividade produtiva da controlada.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. AUSÊNCIA DE DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO.

A falta de recolhimento mensal do IRPJ e da CSLL calculados por estimativa sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada.

Como são distintas e autônomas as hipóteses de incidência, as bases de cálculo e, inclusive, os fatos sobre os quais incidem a

multa isolada de 50%, por falta de recolhimento mensal das estimativas, e a multa de ofício de 75%, por falta de recolhimento do IRPJ e CSLL devidos no ajuste anual, não se caracteriza a duplicidade de penalidade sobre o mesmo fato.

A obrigação de recolhimento mensal das estimativas persiste, ainda que no encerramento do período de apuração sejam apurados prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a Recorrente apresentou extenso Recurso Voluntário a este Conselho no qual, em síntese, repisa os argumentos apresentados em sede de Impugnação Administrativa, que foram acima descritos.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias

DA TEMPESTIVIDADE DO RECURSO.

Como se denota dos autos, a Recorrente foi intimada do teor do acórdão recorrido, via intimação eletrônica, em 06/10/2017 (fl. 1.648), apresentando o Recurso Voluntário ora analisado no dia 06/11/2017 (fl. 1.650), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, sem maiores delongas, uma vez que cumpre os demais requisitos de admissibilidade, o Recurso Voluntário deve ser analisado por este colegiado.

DAS PRELIMINARES

DA INCOMPATIBILIDADE ENTRE A MOTIVAÇÃO E O LANÇAMENTO

Em sede preliminar, a Recorrente alega a nulidade do lançamento, uma vez que, em síntese, haveria um descompasso entre a motivação e o lançamento do crédito tributário.

O entendimento da Recorrente é de que, em um primeiro momento, "*a acusação da Fiscalização foi no sentido de que 'valores relativos à prestação dos serviços realizados em poços de petróleo/gás estão inseridos nos contratos de locação', sendo, portanto, remetidos ao exterior*".

Contudo, ao invés de quantificar os valores recebidos por aquela empresa e "*cobrar da fonte pagadora os tributos devidos sobre a remessa dos mesmos ao exterior*", o agente fiscal constituiu créditos tributários em face da Recorrente, como se os valores

recebidos a título de aumento de capital fossem para remunerar o contrato de prestação de serviços.

Contudo, com toda venia, entende-se que a questão posta como preliminar pela Recorrente, que, em última análise, se refere à inconsistência da acusação fiscal, é umbilicalmente ligada ao mérito da discussão.

Toda a argumentação tecida na preliminar demonstra que houve equívocos na autuação, não a ensejar a nulidade do lançamento, mas, se for o caso, a sua improcedência. E a improcedência ou não da autuação será analisada mais a frente, quando se enfrentará as discussões de mérito.

Há de se ressaltar, neste ponto, que as hipóteses de nulidade do lançamento estão expressamente listadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, que tem a seguinte redação:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No presente caso, não restou demonstrado, pela Recorrente, qualquer uma das hipóteses do citado dispositivo. Em especial, deve-se mencionar, que não se pode falar em "*preterição do direito de defesa*", quando o contribuinte, nos Recursos apresentados, se defende de toda a matéria posta em discussão, carreando aos autos, inclusive, documentação para comprovar suas alegações.

Por isso, REJEITA-SE a preliminar de nulidade da autuação arguida pela Recorrente.

ALTERAÇÃO DA BASE DE SUSTENTAÇÃO DO LANÇAMENTO

Em outra preliminar levantada pela Recorrente, sustenta-se a nulidade da autuação, pelo fato de, supostamente, o acórdão recorrido ter alterado "*o fundamento de validade do lançamento*".

A argumentação da Recorrente é no sentido de que, em um primeiro momento, "*a fiscalização fundamentou a requalificação dos aumentos de capital com base no artigo 118 do CTN*", que autorizaria a tributação de renda obtida pela prática de um ato ilícito, em função do que preceitua o princípio do *non olet*. Assim, na defesa apresentada, tentou-se demonstrar e comprovar que nenhuma ilicitude foi cometida por parte do contribuinte, a ensejar a constituição do crédito tributário.

Contudo, aos olhos da Recorrente, o acórdão recorrido teria fundamentado a manutenção do lançamento com base no artigo 116 do Código Tributário Nacional, o que caracterizaria alteração do fundamento da autuação.

Entende-se, mais uma vez, que não assiste razão no apelo da Recorrente, uma vez que a discussão posta em sede preliminar se confunde com o mérito.

Não se vislumbra, *data venia*, mudança no critério jurídico do lançamento pelo acórdão recorrido. E, mesmo se houvesse, o que seria nulo seria o acórdão e não o lançamento.

Por outro lado, o que se depreende da fundamentação/motivação do lançamento é o fato de terem sido desqualificados os negócios jurídicos entabulados pela Recorrente, sua controladora no exterior e a Petrobrás, para se concluir que os valores recebidos pela empresa brasileira (Recorrente) não se referiam a aumento de capital e sim a subvenção para custeio. E é justamente esta acusação que será analisada a seguir, no mérito da discussão.

Por todo exposto, REJEITA-SE mais esta preliminar de nulidade levantada no Recurso Voluntário.

DO MÉRITO

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 controladora da Recorrente no exterior com a empresa estatal brasileira (locação de sondas).

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 aumento de capital da empresa brasileira (Recorrente), o que "equilibraria", de alguma forma, os contratos firmados com a estatal.

Afirma, ainda, que *"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 não acabou acontecendo durante anos"*.

Descaracterizando, assim, 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, antes de se analisar os fatos e documentos acostados aos autos e o que restou decidido pela DRJ Ribeirão Preto (SP), 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 suportar.

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 seus 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 verificarem 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 realizados com os aportes da sua controladora no exterior.

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 controladora da Recorrente no exterior 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 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 70% 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.

A fiscalização até tenta demonstrar que o tempo de retorno do investimento nas sondas foi muito rápido (pelos seus cálculos, em menos de dois anos na totalidade dos casos).

Contudo, com todo respeito ao trabalho fiscal, é bastante frágil esse argumento, na medida em que a demonstração da fiscalização se baseia apenas no valor do equipamento e da locação (quando subtrai aquele deste), esquecendo-se, entretanto, que, ao certo, a locadora estrangeira incorreu em custos, tais como, por exemplo, transporte do equipamento, manutenção, reposição de peças.

Neste ponto, não se pode concordar com a afirmação do acórdão recorrido de que *"a arguição de não terem sido consideradas no cálculo as despesas e custos incidentes na disponibilização das sondas, incluindo os custos com reposição de peças e dos equipamentos auxiliares e acessórios, não seria suficiente para comprometer a validade do raciocínio da"*

fiscalização, a menos que essas despesas e custos fossem proporcionalmente expressivos em relação ao custo das sondas, prova que não se fez".

Data venia, a decisão *a quo* inverte a ordem, ao dizer que caberia à Recorrente trazer prova em contrário de um frágil argumento da fiscalização, que afirma, sem qualquer comprovação, qual o tempo de retorno do investimentos nas sondas. Caberia, sim, à Recorrente, refutar eventual prova produzida pelo agente autuante, mas esta prova não foi feita quando da desconsideração dos negócios praticados. Repita-se: foram feitas apenas ponderações por parte da fiscalização.

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 sua controladora no exterior, 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.

Pelo contrário: tendo em vista o princípio do dever de colaboração, que rege o procedimento fiscal, a Petrobrás, como se observa das fls. 768 a 773, quando intimada pela fiscalização, confirmou que as locações e prestações de serviços foram feitas, apresentou contratos, *invoices* e prestou todos os esclarecimentos que lhe foram solicitados. Não há dúvidas, portanto, da existência dos contratos e que estes foram efetivamente cumpridos, seja pela Recorrente, seja pela controladora desta no exterior.

Ainda, quando se analisa as DIPJ's da Recorrente nos anos-calendários fiscalizados, que estão acostadas aos autos às fls. 7 a 117, pode-se verificar que a grande parte dos custos incorridos nos períodos são relativos ao "custo do Pessoal Aplicado na Produção dos Serviços", o que só corrobora com a confirmação de que os serviços foram prestados pela própria entidade.

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, em algumas INVOICES fornecidas pela Petrobrás, foi verificado que as assinaturas constantes dos documentos seriam de empregados da Recorrente o que configuraria, aos olhos da fiscalização, "*indício de que as atividades foram desenvolvidas em coordenação harmônica pela controladora estrangeira e controlada nacional*".

Contudo, a fiscalização, com toda venia, não trouxe aos autos elementos que pudessem comprovar a ausência de prestação de serviços ou que esses foram prestados pela empresa estrangeira.

A afirmação de que alguns documentos desta empresa foram assinados por empregados da Recorrente não são suficientes para desconsiderar os negócios entabulados e, ainda, para demonstrar a "realidade" dos acontecimentos. O simples fato de as empresas serem do mesmo grupo econômico - controladora e controlada - já é suficiente para justificar o motivo pelo qual alguns documentos foram assinados por empregados da empresa brasileira.

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. Como o próprio fiscal afirmou, esse fato pode até ser um indício, mas não há provas para confirmar a ilicitude levantada pela fiscalização.

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 aumentos de capital feitos com aportes realizados pela controladora estrangeira, 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 da controladora estrangeira para sua controlada no Brasil (Recorrente). É incontroverso que houve a remessa dos valores e que estes embasaram os respectivos aumentos de capital. Foram anexados aos autos, inclusive, as alterações contratuais da Recorrente com estas disposições (fls. 785 a 878). Não há qualquer apontamento ou comprovação de falsidade destes documentos.

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 aumentos de capital foram, na verdade, apenas o reconhecimento dos "*recursos para custeio recebidos em períodos anteriores da controlada no exterior*". Neste ponto, há de se ressaltar que não existe nenhuma vedação legal para que os valores entrem na entidade e depois, de acordo com as deliberações dos sócios, sejam reconhecidos como aumento de capital.

Não se desconhece a "divergência" na contabilidade de como esses valores adiantados devem ser contabilizados: se diretamente no Patrimônio Líquido ou no Passivo Circulante. A Resolução CFC nº.1.159/09 apresenta as alternativas de contabilização das chamadas AFAC's da seguinte forma, *in verbis*:

Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC)

68. Esse grupo não foi tratado especificamente pelas alterações trazidas pela Lei nº. 11.638/07 e MP nº. 449/08; todavia, devem ser à luz do princípio da essência sobre a forma classificados no Patrimônio Líquido das entidades.

69. Os adiantamentos para futuros aumentos de capital realizados, sem que haja a possibilidade de sua devolução, devem ser registrados no Patrimônio Líquido, após a conta de capital social. Caso haja qualquer possibilidade de sua devolução, devem ser registrados no Passivo Não Circulante.

Ou seja, em que pese haver uma discussão quanto a forma de contabilização do adiantamento para futuro aumento de capital, este é aceito pela legislação e pela contabilidade, não havendo qualquer irregularidade na operação praticada pela Recorrente, quando reconhece, nas alterações contratuais, a integralização de quotas por parte da sócia BCH LTD decorrentes de recursos que já haviam ingressado no seu caixa.

Deve-se pontuar, ainda, que não se sustenta a afirmação do agente fiscal, no sentido de que um dos indícios dos ilícitos praticados seria o fato de "*a controladora no exterior, ao efetuar os aportes financeiros não aumentou a sua participação no capital social que, desde a constituição da fiscalizada, é de 99,99%*".

Ora, como sabido, o aumento do capital social de uma sociedade limitada pode se dar pelo o aumento do valor das quotas já existentes ou pelo aumento da quantidades de quotas sociais. No primeiro caso, como aconteceu na Recorrente, é evidente que o percentual de participação dos sócios não se altera. Neste sentido, é esclarecedora a doutrina de Silvio Venosa e Cláudia Rodrigues, que foi citada no Recurso Voluntário. Pede-se venia para transcrevê-la:

“Duas, portanto, são as modalidades de aumento de capital: pelo aumento do valor das quotas existentes e, nesse caso, os sócios detentores devem integralizar a diferença, ou pela emissão de novas quotas sociais. Optando-se pela emissão de novas quotas, segundo o disposto no art. 1.081, §1º, os sócios têm o direito de preferência para participar do aumento. (VENOSA, Silvio de Salvo; RODRIGUES, Claudia. Direito Civil – Direito Empresarial. 4ª Edição. Editora Atlas. 2012. Página 161).

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.

Em seu arrazoado, a fiscalização alega que a subvenção para custeio estaria caracterizada, porque "*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, (...).*"

De fato, 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 auxílio 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) 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 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 a forma utilizada 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, como relatado alhures, que não houve a qualificação da multa de ofício pela fiscalização. E, neste ponto, em que pese ter sido anulado por decisão deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o primeiro acórdão proferido pela DRJ de Ribeirão Preto (SP) foi bastante lúcido, quando o então relator da Turma de Julgamento *a quo* iniciou o seu voto demonstrando que, apesar de a fiscalização ter apontado diversas ilicitudes praticadas - em especial, contratos forjados e aumento de capital inexistente - não houve a imposição de multa qualificada, quando da constituição do crédito tributário. Veja-se o que constou daquela decisão:

Deve-se, anotar, de início que consta, nos autos, a lavratura de multa de ofício exigida à razão de 75%, não incidindo no caso concreto a qualificação prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

(...)

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, por sua vez, tratam da sonegação, da fraude e do conluio, ocorrências graves que merecem pesada penalização do contribuinte infrator:

(...)

A ausência de penalizações mais duras no caso concreto, permite se concluir que a situação posta não envolve a simulação, ardil utilizado por maus contribuintes com o objetivo de ocultar a ocorrência do fato gerador. (destacou-se).

E tem toda razão aquele ilustre julgador. Ora, se o trabalho da fiscalização foi todo no sentido de demonstrar ilicitudes cometidas pela Recorrente e sua controladora 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.

Processo nº 12448.731111/2013-14
Acórdão n.º **1302-003.437**

S1-C3T2
Fl. 1.736

Não há elementos que demonstrem de forma cabal que os aumentos de capital 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 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 vínculo 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.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Luiz Tadeu Matosinho Machado