



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

Processo n° 15521.000126/2005-95
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-003.254 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de junho de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente TRANSOCEAN BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

REMESSAS DO EXTERIOR. CONTABILIZAÇÃO ATÍPICA. FALTA DE SUPORTE PROBATÓRIO PARA REEMBOLSOS DE DESPESAS. OPERAÇÕES ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO. OMISSÃO DE RECEITAS. RECUPERAÇÃO DE CUSTOS.

Comprovado nos autos que a contabilização dos recursos provenientes do exterior titulados como aportes de capital tinham na verdade e como finalidade recompor custos suportados pela empresa controlada no Brasil, impõe-se sua tributação na forma do artigo 392, II, do RIR/1999.

Em face da primazia da essência sobre a forma (Resolução CFC n° 750/1993), o mero registro dos valores recebidos do exterior como aumento de capital não se mostra suficiente para elidir a tributação quando os atos e fatos presentes nos autos demonstram outro cenário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Eduardo Morgado Rodrigues acompanharam pelas conclusões, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Processo nº 15521.000126/2005-95
Acórdão n.º **1402-003.254**

S1-C4T2
Fl. 4.039

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Sergio Abelson (Suplente Convocado), Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Eduardo Morgado Rodrigues (Suplente Convocado) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de retorno dos autos em face de decisão exarada pela E. CSRF em 04/04/2017 (Ac. 9101-002.741 – fls. 3972/3991) que reformou decisão prolatada pela Turma *a quo* em relação ao mérito tratado nos autos (Ac. 1102-001.317 – 2ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Secção – 24/03/2015 – fls. 3856/3877) e determinou o exame das matérias que deixaram de ser apreciadas no julgamento anterior, especificamente se o valor de R\$ 1.207.560,00 incluído pelo Fisco no lançamento de ofício e que dele deveria ser dele excluído, posto que, segundo alegado pela recorrente, tratar-se-ia de montante destinado a “aumento de capital” e não a “recuperação de custos”, infração imputada.

A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário:2000

CONDIÇÕES RECURSAIS. NÃO ADMISSÃO PARCIAL DO RECURSO ESPECIAL. DECADÊNCIA.

Não deve ser admitido recurso especial quando a decisão recorrida está assentada em mais de um fundamento suficiente e autônomo, mas o recurso não abrange todos eles.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:2000

REMESSAS DO EXTERIOR. CONTABILIZAÇÃO ATÍPICA. FALTA DE SUPORTE PROBATÓRIO PARA REEMBOLSOS DE DESPESAS. OPERAÇÕES ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO. OMISSÃO DE RECEITAS. RECUPERAÇÃO DE CUSTOS.

Delineado com clareza o contexto da autuação ao demonstrar que a contabilização dos recursos provenientes do exterior como reembolsos de despesas encontra-se dissociada da realidade. Mero acordo informal celebrado entre controladora e controlada não se mostra eficaz para lastrear a escrituração. Fatos demonstram que os registros na conta de obrigação deveriam ter sido realizados em conta de resultado, vez que a empresa controlada efetivamente prestou serviços para a controladora e foi remunerada com ingressos advindos do exterior na forma de recuperação de custos, prevista no art. 392, inciso II do RIR/99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas quanto à qualificação dos recursos provenientes do exterior, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram do recurso. Por unanimidade de votos, acordam em não conhecer da decadência dos débitos de PIS e COFINS de janeiro a novembro de 2000. Votaram pelas conclusões, quanto à decadência, os conselheiros André Mendes de Moura, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto.

No mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Por unanimidade de votos, acordam em determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem para se manifestar sobre o argumento trazido na manifestação do contribuinte, quanto à parcela dos recursos alegadamente destinada à integralização de capital. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

Naquilo que interessa, assim se pronunciou o voto vencedor do Ac. supra (fls. 3990/3991):

“Enfim, há uma contestação suscitada pela Contribuinte que não foi apreciada pela turma a quo, tendo em vista teve a análise prejudicada porque naquela ocasião foi dado provimento ao recurso voluntário.

Trata-se da inclusão na base de cálculo do lançamento de ofício do valor de R\$1.207.560,00 (referente a registro contábil de 12/04/2000), conforme demonstrativo elaborado pela autoridade fiscal (e-fls. 964).

Aduziu a Contribuinte, em resposta à diligência solicitada pela turma a quo (e-fl. 3531/3532):

2.18. Além disso, deve ser destacado que a RECORRENTE jamais afirmou ou defendeu que as transferências de numerário teriam a natureza de "reembolso de custos". O que ela afirma é que os referidos valores foram a ela transferidos para fazer frente a despesas de sua controladora e que jamais transitaram pelo seu resultado. Por essa razão, tais valores registrados em contas patrimoniais representativas do conta-corrente mantido com a proprietária dos recursos.

*2.19. Caso o fiscal tivesse atendido ao solicitado na Resolução nº 1103-00.001, **teria constatado que esse procedimento foi o adotado em ralação a todos os ingressos recebidos, com exceção de um no valor de R\$1.207.560,00**, referente a aumento de capital da RECORRENTE (DOC. 01). Neste sentido é o anexo laudo elaborado pela PricewaterhouseCoopers, elaborado a pedido da RECORRENTE para suprir a falha da fiscalização no cumprimento da diligência (DOC. 02). (Grifei)*

Como se pode observar, a própria recorrente destaca que todos os valores integrantes da base de cálculo do lançamento de ofício referem-se, de fato, a registros em conta de obrigações, com exceção de um, no valor de R\$1.207.560,00, que seria referente a aumento de capital.

Verificando o Razão (e-fl. 780), consta o registro contábil, de 28/04/2000, com descrição "VL. AUMENTO DE CAPITAL CONE. CONTRATO DE CAMBIO 00/000818", com lançamento a crédito no montante de R\$1.207.560,00.

Não tendo sido o ponto apreciado pela turma a quo, necessário o retorno dos autos para a instância anterior, para que seja realizada a devida análise

e dada oportunidade para as partes do litígio manifestarem-se sobre a questão, sob pena de supressão de instância.

Portanto, o presente voto é no sentido de se restabelecer o lançamento de ofício, conforme base de cálculo detalhada no demonstrativo de e-fl. 964, com exceção do valor de R\$1.207.560,00 (relativo a lançamento contábil de 12/4/2000), que deve ser apreciado pela turma a quo para decidir:

1º) se a parcela foi efetivamente destinada à integralização de aumento de capital, e;

2º) caso afirmativo, se tal fato tem como consequência a exclusão do valor de R\$1.207.560,00 da base de cálculo do lançamento fiscal.

*Diante do exposto, voto no sentido de conhecer o recurso especial da PGFN para a matéria "qualificação dos recursos provenientes do exterior", e, na parte conhecida, dar-lhe provimento, e **determinar o retorno dos autos para a turma a quo, apenas para verificar se cabe ou não a manutenção do valor de R\$1.207.560,00 na base de cálculo do lançamento de ofício**". (negritou-se).*

Com a extinção da 2ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Sejul, ou autos foram redistribuídos a este relator.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - – Relator

Já houve confirmação anterior da tempestividade do Recurso Voluntário (fls. 1198/1220) e os demais pressupostos exigidos para sua admissibilidade foram atendidos, pelo que o recebo e dele conheço.

Não há preliminares.

Com relação ao mérito, a discussão prende-se unicamente em verificar se o montante de R\$ 1.207.560,00 deveria ter o mesmo tratamento de receita tributável, especificamente “recuperação de custos” (art. 392, II, do RIR/1999), como entendeu o Fisco, ou se, como apregoa a recorrente, representaria aporte de capital realizado pela sócia Transocean Sedco Forex, Inc. (fls. 3545/3560), fruto de contrato de câmbio firmado em 12/04/2000 (fls. 3563/3568).

O tema não é novo neste Colegiado, ao contrário, é recorrente, valendo destacar, apenas nos últimos dois anos, que esta Turma, em composição bem semelhante à atual, já exarou, dentre outros, os Acórdãos nº 1402-002.362, de 24/01/2017, relatoria do Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, 1402-002.456, de 11/04/2017, relator Leonardo de Andrade Couto, e 1402-002.511, de 17/05/2017, de relatoria deste Conselheiro e tem como pano de fundo operações envolvendo a Petrobrás e duas empresas, uma estrangeira, interessada em prestar serviços à estatal, vinculados à exploração na área de petróleo no território nacional, e outra, com sede no Brasil, criada por esta mesma sociedade estrangeira e sobre a qual detém o controle acionário.

Tudo convergindo para a confecção de dois contratos distintos: um, denominado de afretamento, com a empresa estrangeira integrante do grupo econômico e controladora da sociedade localizada no Brasil, contrato este específico para “afretamento” de embarcações; outro, com a empresa criada no Brasil, controlada pela alienígena e que alcança efetivamente a prestação dos serviços de que necessita a PETROBRAS, excetuando o afretamento.

Neste cenário, o contrato de afretamento envolve grandes valores, em torno de 90% da soma dos dois contratos, enquanto o contrato firmado com a empresa sediada no Brasil (controlada) prevê pagamentos da ordem de 10% da soma dos dois contratos.

Desse modo, **uma mesma prestação de serviços é seccionada em duas frentes** com o propósito de escoamento para o exterior da maior parte dos valores envolvidos, já que dessa maneira é possível enquadrar quase que a totalidade do valor (soma dos valores dos contratos com a controladora e com a controlada) sob o alcance da alíquota zero que obsta a retenção na fonte para afretamento de embarcações (Lei nº 9.481/1997, artigo 1º, inciso I).

Criada esta estrutura, passa a ocorrer uma enorme defasagem entre os valores dos serviços a serem prestados e o afretamento da embarcação, exigindo que a “controladora” no exterior tenha que “reembolsar” sua controlada no Brasil para permitir sua subsistência, já que, como reiteradamente apura prejuízos, não dispõe de lucros e muito menos

de capital de giro para fazer frente sequer às suas atividades cotidianas, corriqueiras, usuais e normais, quanto mais realizar quaisquer investimentos próprios.

Com isso tem-se uma figura *sui generis*: a contratada pela Petrobrás não apresenta resultados positivos e a sua controladora (empresa sediada no exterior) lhe supre rotineiramente com recursos para cumprir com seus compromissos diários.

Nada disso poderia ter interesse fiscal e tributário não fosse a óbvia constatação de que vultosos valores saem do país para pagamento de afretamentos de embarcações sem imposto retido na fonte, por força de alíquota zero legalmente aplicável aos afretamentos, enquanto valores contratuais com menor relevo ficam no país, consignados na escrita contábil e fiscal de empresas que sempre dão prejuízo; da mesma forma, implicando em nenhum recolhimento a título de IRPJ e CSLL e em recolhimento reduzido de PIS e COFINS, incidentes sobre o faturamento.

Procedimento que se operacionaliza mediante fluxo triangular do rendimento nos quais figuram: 1. empresa contratante, PETROBRAS; 2. empresa controladora, sediada no exterior; e, 3. empresa cm sede no Brasil, controlada da estrangeira, tudo visando ocultar a ocorrência do fato gerador dos tributos e contribuições incidentes sobre o lucro e faturamento da empresa com sede no território nacional.

Toda essa fotografia já é do conhecimento desta Turma e, no mesmo molde, dos julgadores da CSRF que decidiram por restabelecer os lançamentos originalmente exonerados pela então 2ª Turma da 1ª Câmara.

Restou, entretanto, definir e verificar se uma parcela dos lançamentos, no caso, R\$ 1.207.560,00, estaria dentro deste contexto (de reembolso de custos efetuado pela controladora alienígena, por isso, tributáveis) ou se, como assenta a recorrente em sua manifestação (fls. 3531/3532), tratar-se-ia de remessa para aporte de capital:

2.19. Caso o fiscal tivesse atendido ao solicitado na Resolução nº 1103-00.001, teria constatado que esse procedimento foi o adotado em relação a todos os ingressos recebidos, com exceção de um no valor de R\$ 1.207.560,00, referente a aumento de capital da RECORRENTE (DOC. 01). Neste sentido é o anexo laudo elaborado pela PricewaterhouseCoopers, elaborado a pedido da RECORRENTE para suprir a falha da fiscalização no cumprimento da diligência (DOC. 02).

2.20. Neste particular, deve ser ressaltado que o valor remetido à RECORRENTE a título de aumento de capital jamais poderia ser considerado receita da RECORRENTE e, por isso, deve ser, de plano, excluído da base de cálculo dos tributos lançados no AUTOS.

Pois bem, que a operação está formalmente correta e suportada por documentos hábeis, inequívoco.

A propósito, veja-se o contrato de câmbio (fls. 3563/3568), a alteração contratual com o aumento de capital efetivado (fls. 3545/3560), o registro contábil (Livro Razão – fls. 780), tudo isso amparado pelo expediente firmado pela empresa de auditoria e

consultoria Pricewaterhouse Coopers Contadores Públicos Ltda. (fls. 3570/3579), com destaque (fls. 3574):

2	<p><i>Favor informar se é procedente exonerar da base de cálculo do lançamento do crédito tributário as remessas do exterior que foram utilizadas para aumento de capital devidamente comprovado.</i></p> <p>Sim. Entendemos que devem ser exonerados da base de cálculo do lançamento as remessas do exterior que foram destinadas ao aumento de capital da empresa brasileira, desde que devidamente comprovado. No caso em questão, verificamos que o contrato de câmbio nº 00/008188 no valor de R\$ 1.207.560,00 foi destinado para aumentar capital da empresa brasileira, conforme a 22ª Alteração Contratual da Transocean Brasil, devidamente registrada na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro. O registro contábil desse montante se deu à conta de "Capital Social a Integralizar", no passivo, sob a rubrica 2.3.280000.01001/9580.</p>
---	--

Então, analisada a operação isoladamente e sob o aspecto formal, estar-se-ia diante de aumento de capital, diga-se, operação envolvendo contas patrimoniais e não de recuperação de custos (contas de resultado).

Porém, como exaustivamente relatado nos autos, há todo um cenário que não pode ser desprezado e, neste ambiente, data vênua às contraposições da recorrente, ainda que robustas, vejo que esta operação – embora correta sob o ângulo do formalismo – é mais uma peça da engrenagem que visou injetar recursos da controladora no exterior para sua controlada no Brasil, tudo de forma a mantê-la ativa e em operação.

Em outro dizer, penso que o montante de R\$ 1.207.560,00 é, na verdade, apenas mais um item dos “custos” que a recorrente diz ter suportado e que mereceram, por parte da controladora, sua recomposição, apenas com outro nome e outra conta contábil, porém no mesmo grupo – PASSIVO.

Veja-se o atestado pela Pricewaterhouse, “...**O registro contábil desse montante se deu à conta de “Capital Social a Integralizar”, no passivo, sob a rubrica 2.3.28...**”, enquanto que outras operações foram registradas na conta 2.1.22, igualmente de **passivo**.

Ou seja, não há, na essência, qualquer diferença entre uma e outra posição, ainda que, repita-se, formalmente exista uma conformação diversa.

E, não se olvide, a essência deve prevalecer sobre a forma. Em dizer mais claro, **não basta** os atos e atos “**aparentarem ser**”; **antes, “devem ser”!**

No caso, o descortinar dos fatos, mostra um formal aumento de capital. As entranhas dos atos, entretanto, levam à percepção de se estar diante de **mais um** aporte de recursos para recompor os gastos da controlada, ou seja, uma receita (por recuperação de custos) disfarçada sob o manto de um ato formal e documental.

Nesse eito, para que a informação exteriorizada represente adequadamente as transações e outros eventos a que se propõe, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal. A essência das transações nem sempre é consistente com o que aparenta ser, com base na sua forma legal ou artificialmente produzida (Pronunciamento Técnico CPC 00)

Na mesma esteira, a Resolução CFC nº 750/1993,, art. 1º, § 2º, “*Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais*”.

De outro giro, milita contra as pretensões da recorrente a própria forma descompromissada (para dizer o mínimo) de sua escrituração, onde não constam registros analíticos e detalhados de cada custo e seu respectivo “reembolso”, impedindo que se possa fazer uma vinculação entre os dados e, assim aferir sua regularidade.

O cenário foi bem resumido pelo voto vencedor do Acórdão da CSRF (fls. 3989):

“Sequer houve preocupação da empresa em segregar as despesas que foram incorridas por ela daquelas supostamente originadas do suporte dado à sua controladora. Não há como identificar quais despesas foram oriundas dos serviços prestados a título de prospecção, perfuração, avaliação, completação e workover (decorrente do contrato celebrado entre a recorrente e a Petrobrás) e daquelas derivadas do afretamento (referentes ao contrato celebrado entre a controladora da recorrente e a Petrobrás).

Ora, se o motivo dos alegados “reembolsos” seria precisamente as despesas incorridas em favor de sua controladora, mostra-se inadmissível e inexplicável o procedimento da recorrente em optar por não segregar as suas despesas daquelas incorridas em favor da empresa no exterior”.

Também pontuado no TVF (fls. 978/980):

“Ora, se a empresa controlada reconhecidamente prestou serviços para a controladora, e recebeu remuneração com a qual afirma haver correspondência com os citados serviços — manutenção das embarcações de propriedade da controladora —, por definição ocorreu percepção de receitas que devem ser acrescentadas ao resultado do lucro real e da base de cálculo da CSLL, sem prejuízo da tributação desse faturamento como fato gerador da tributação das contribuições PIS e COFINS, não importando a classificação contábil e fiscal ou a denominação que a empresa controlada pretenda atribuir ao que registra como “transferência de numerário” (fls. 119, 122 e ss). Diga-se mais ainda, tais ingressos correspondem na verdade a repatriação de receitas, restabelecendo-se através de **reembolsos** parte do lucro que deveria harmonizar-se com o contrato assinado pela empresa controlada e a PETROBRAS.

*Sendo assim, e considerando que não há compromisso formal assumido pela controladora com relação aos pagamentos (reembolsos), **cumprе reconhecer as receitas e faturamentos nas datas dos efetivos pagamentos/transferências, tanto para a interpretação que lhes atribua caráter de pagamento quanto para a que lhe atribua caráter de subvenção para custeio. A irregularidade contábil cometida pela empresa controlada quanto à omissão na escrita contábil e fiscal dos reembolsos efetuados pela controladora como recuperação de custos, e quanto à falta de***

reconhecimento destas receitas, contextualiza-se nos textos normativos da Resolução CFC n.2 750/93, Art. 1º, §§ 1º e 2º e Art. 9º, § 3º, incisos I e IV, transcritos a seguir”. (destaques são do original)

Com isso, não se evoluiu a percepção do Fisco e desse voto para uma possível presunção ou subjetivismo, antes, é o conjunto de fatos e atos da recorrente que permite levar à conclusão agora assumida.

Ora, se a recorrente sustenta se tratar de ressarcimento e não tem registros contábeis sólidos, cabe a pergunta: como poderia a recorrente saber “**quais**” custos estariam sendo ressarcidos? E, mais que isso, como poderia o Estado, via Fiscalização da RFB, aferir se os números têm consistência.

Indelévelmente, a escrituração faz prova a favor dos contribuintes e é fonte de que se deve servir o Fisco para consecução de seu trabalho de auditoria. Se os registros não permitem essa aferição, lícito à Fiscalização imputar todos os reembolsos e entradas ocorridos no período como recuperação de custos (genericamente), inclusive o item sustentado como “aporte de capital”.

Até porque, convenha-se, é extremamente fácil e conveniente à controlada no Brasil registrar tais reembolsos como “aumentos de capital”, sem tributação, enquanto que o grosso da receita é encaminhado na forma de afretamento.

Em suma, quero dizer que, houvesse a autuada registrado item a item todos os seus custos e respectivos ressarcimentos, seria possível entender que o montante de R\$ 1.207.560,00 se trataria, efetivamente, de aumento de capital.

Da forma, porém, que as anotações e apontamentos contábeis ocorrem, a conclusão passa a ser outra: a de que **este é apenas mais um dos tópicos de reembolso de custos**, por isso, a teor do artigo 392, II, do RIR/1999, sujeitos à tributação.

Diante desse quadro, o Fisco pode dar ao fato uma qualificação diversa da que foi dada pelo contribuinte, reinterpretando-o de acordo com o seu conteúdo econômico, **apenas para fins tributários**, o que não configura tributação por analogia ou ficção, na medida em que, ao se interpretar o fato, com ênfase em seu conteúdo econômico, ele sempre existiu com seu modo próprio de ser, tendo o contribuinte apenas lhe dado uma forma capaz de obstaculizar a visão do Fisco.

Nesse patamar, soa bastante razoável, mais que isso, profundamente sólido, o questionamento da fiscalização acerca da **efetiva natureza jurídica das transferências de recursos**, a partir do momento em que o aumento de capital da empresa deve ser interpretado como uma ampliação da escala de negócios dos investidores, e não como uma forma de fazer frente a dificuldades momentâneas de caixa, como transparece na situação ora em discussão.

Ante o exposto, parece-me claro que, dito antes, o valor de R\$ 1.207.560,00, mesmo que formalmente seja registrado pela recorrente como “aumento de capital” (conta patrimonial), na verdade se tratou de mais um item relativo às aportes de recursos da controladora no exterior em favor da sua controlada no Brasil, via recuperação de custos, de forma a mantê-la em condições de subsistir, o que seria econômica e racionalmente impossível trabalhando reiteradamente com prejuízos de grande monta.

Processo nº 15521.000126/2005-95
Acórdão n.º **1402-003.254**

S1-C4T2
Fl. 4.048

Assim, concluindo, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário na parte aqui apreciada, mantendo o valor de R\$ 1.207.560,00 na base de cálculo do lançamento de ofício como integrante das parcelas imputadas pela Fiscalização a título de “recuperação de custos”.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone