



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19396.720015/2018-57
Recurso De Ofício
Acórdão nº 1402-004.327 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de dezembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CHC DO BRASIL TÁXI AÉREO S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2014

IRPJ. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. PROCEDÊNCIA

Atendidos todos os requisitos legais, formais e contábeis que caracterizam o adiantamento para futuro aumento de capital, não pode a fiscalização desconsiderar a escrituração realizada pela contribuinte sem que fique comprovado que os fatos registrados seriam inverídicos, conforme determina o parágrafo único do art. 26, do Decreto nº 7.574/2011.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício mantendo o cancelamento das exigências de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, referentes ao ano-calendário de 2014.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Paula Santos de Abreu – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício contra acórdão 14-91.480 exarado pela 15ª Turma da DRJ/POR, que julgou procedente a impugnação realizada pelo contribuinte contra auto de infração lavrado para cobrança de exigências de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, referentes ao ano-calendário de 2014, num monte total de R\$ 183.786.229,44 (principal, juros e multa de ofício).

I – Da Autuação

Para bem descrever a contenda, transcrevo parte do relatório do Acórdão atacado:

“Trata-se de auto de infração a trazer exigências de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins, referentes ao ano-calendário de 2014, num monte total de R\$ 183.786.229,44 (entre principal, juros e multa de ofício), isso à conta de requalificação do tanto escriturado como adiantamento para futuro aumento de capital para subvenções de custeio, importe assim reconhecido como receita omitida à tributação (fls. 801/827, 9.343/9.345). Eis excertos do arrazoadado da Fiscalização (fls. 9.328/9.342; destaques do original):

[...]

2. Em 26 de maio de 2017, a pessoa jurídica *CHC DO BRASIL TAXI AEREO S.A.* (doravante designada como *CHC*), CNPJ n.º 67.750.463/0001-41, foi cientificada do Termo de Início de Fiscalização, por meio do qual foram requisitados os documentos, as informações e providência, relativos ao ano-calendário de 2014, a saber: apresentação das cópias reprográficas simples do Estatuto Social e das suas eventuais alterações nos últimos 05 (cinco) anos; informação das pessoas jurídicas (nacionais e estrangeiras) que fizeram parte do mesmo grupo econômico no qual se inseriu a empresa; promoção da regularização da Escrituração Contábil Digital – ECD, recepcionada no ambiente do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, em 09 de julho de 2015, identificação do arquivo (HASH) 63738F47C989340AF8FE405175939D8247BD129C, que se encontrava na situação SOB EXIGÊNCIA, cujas medidas necessárias à sua autenticação poderiam ser conhecidas junto à Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro – JUCERJA; apresentação dos arquivos de Talões Fiscais Eletrônicos – TF-e contendo as imagens das Notas Fiscais de Serviços Eletrônicas – NFS-e emitidas pelos estabelecimentos Matriz e Filiais da empresa, no formato PDF; apresentação dos arquivos de exportação de NFS-e emitidas pela empresa (Matriz e Filiais), no formato CSV (Registro Tipo 20 ou compatível), conforme leiaute utilizado pelos Sistemas de Notas Fiscais de Serviços Eletrônicos dos municípios dos estabelecimentos Matriz e Filiais; apresentação das cópias reprográficas simples dos demais documentos (Notas Fiscais, Faturas, Invoices e/ou outros), emitidos pela empresa, que ensejaram o reconhecimento de receitas operacionais em sua contabilidade; apresentação das cópias reprográficas simples dos contratos de afretamentos de aeronaves, bem como dos seus eventuais aditivos e anexos, celebrados com a pessoa jurídica *Petróleo Brasileiro S.A. PETROBRÁS*, CNPJ n.º 33.000.167/0001-01 (Matriz), e/ou suas Filiais; apresentação da relação

das aeronaves utilizadas pela empresa na consecução dos seus objetos sociais, contendo as informações, a saber: marca, fabricante, modelo e propriedade; apresentação das cópias reprográficas simples dos contratos firmados com as proprietárias das aeronaves, em se tratando daquelas em que a empresa seja meramente operadora; apresentação das cópias reprográficas simples das Declarações de Importações – DI e dos demais documentos relacionados com os processos de admissões temporárias das aeronaves de procedência estrangeira, utilizadas pela empresa na consecução dos seus objetos sociais; apresentação das cópias reprográficas simples dos extratos bancários e de aplicações financeiras da empresa, referentes às seguintes instituições financeiras: Banco do Brasil S/A, Caixa Econômica Federal, HSBC Bank Brasil S/A Banco Múltiplo (doravante designado como HSBC) e Banco Santander Brasil S/A.

3. Em 12 de junho de 2017, mediante apresentação de protocolo, o sujeito passivo solicitou dilação de prazo para cumprimento das exigências impostas no Termo de Início de Fiscalização.

4. Em 11 de julho de 2017, a fiscalizada apresentou a documentação requisitada (itens 1 e 4 a 11, do Termo), informou as pessoas jurídicas nacionais e estrangeiras integrantes do seu grupo econômico (item 2, do Termo) e atestou a regularização de sua ECD 2014 (item 3, do Termo).

5. Em 18 de julho de 2017, a CHC foi intimada, por via postal e mediante Aviso de Recebimento – AR, a apresentar as cópias reprográficas simples dos contratos de afretamentos de aeronaves ou quaisquer outros contratos celebrados pela fiscalizada (geradores de receitas operacionais), bem como dos seus eventuais aditivos e anexos, em relação às aeronaves de marcas, a saber: PR-BGR, PRBGX, PR-BGZ, PR-CHB, PR-CHJ, PR-CHL, PR-CHM, PR-CHP, PR-CHQ e PRYCL (item 1, do Termo); apresentar as cópias reprográficas simples dos contratos firmados com as proprietárias das aeronaves, cuja fiscalizada seja meramente operadora, em relação às seguintes marcas: PR-BGC e PR-CHU (item 2, do Termo). A ciência ocorreu em 20 de julho de 2017.

6. Em 03 de agosto de 2017, a fiscalizada apresentou a documentação demanda relativa ao item 1, naquilo que foi cabível. E, justificou a ausência de documentação em relação às demais aeronaves. No tocante ao item 2, a fiscalizada esclareceu que foram apresentados os contratos de arrendamento mercantil das aeronaves por ela operadas, dos quais a mesma é parte, na qualidade de arrendatária. Destacou não fazer parte dos contratos de arrendamento firmados com as proprietárias das aeronaves, de forma que não tinha como ter acesso aos mesmos. Desta forma, não teria como apresentá-los.

7. Em 11 de agosto de 2017, o contribuinte foi instado a apresentar as cópias reprográficas simples do contrato de afretamento de aeronave celebrado pela fiscalizada com a pessoa jurídica PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS, CNPJ n.º 33.000.167/0001-01, bem como dos seus eventuais aditivos e anexos, em relação à aeronave de marca, a saber: PR-YCL; apresentar as cópias reprográficas simples dos contratos de arrendamentos operacionais firmados com a pessoa jurídica CAPITAL AVIATION SERVICES B.V., em relação às aeronaves de marcas, a seguir: PR-BGC e PRCHU; apresentar as Notas Explicativas às demonstrações financeiras, relativas ao período objeto da fiscalização.

8. Em 29 de agosto de 2017, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal (doravante designado como TIF), esclareceu que a aeronave PR-YCL foi utilizada como back-up para outras aeronaves contratadas. Outrossim, apresentou os contratos de arrendamentos operacionais celebrados com a pessoa jurídica CAPITAL

AVIATION SERVICES B.V., em relação às aeronaves de prefixo PR-BGC e PR-CHU.

9. Em 23 de agosto de 2017, foi expedido o TIF por meio do qual o sujeito passivo foi intimado a informar as relações existentes entre a fiscalizada e as pessoas jurídicas CAPITAL AVIATION SERVICES B.V., CHC HELICOPTERS INTERNACIONAL INC. e HELI-ONE LEASING (NORWAY) AS, com as quais foram celebrados Contratos Específicos de Arrendamentos de Aeronaves, vigentes no ano-calendário objeto da fiscalização, levando-se em conta que na ECD foram identificados lançamentos a débito das subcontas de custos operacionais, a saber: 612553 – ALUGUEL DE AERONAVES INTERCOMPANIA e 612554 – ALUGUEL DE AERONAVES INTERCOMPANIA - SUP, e a crédito das subcontas do Passivo Não Circulante, a seguir: 221001 – FORNECEDORES INTERCOMPANHIA e 221002 – FORNECEDORES INTERCOMPANHIA (PROVISÕES), estas estruturadas em nível hierárquico abaixo da conta 22100 – **TRANSAÇÕES COM PARTES RELACIONADAS**.

10. Em resposta, a fiscalizada declarou que pertence ao mesmo grupo econômico das empresas acima discriminadas. Também, frisou que as mesmas não estão submetidas ao mesmo controle.

11. Considerando a resposta acima, em 26 de setembro de 2017, a CHC foi intimada a apresentar o organograma do grupo econômico no qual se inseriu a fiscalizada, com a inclusão das pessoas jurídicas, a saber: CAPITAL AVIATION SERVICES B.V., CHC HELICOPTERS INTERNACIONAL INC. e HELI-ONE LEASING (NORWAY) AS.

12. Por oportuno, cumpre informar que as referidas empresas não constaram no organograma apresentado em resposta ao item 2, do Termo de Início de Fiscalização.

13. Em 19 de setembro de 2017, o sujeito passivo solicitou dilação de prazo para resposta.

14. Em 26 de setembro de 2017, o contribuinte apresentou o organograma do grupo econômico em questão, incluindo as pessoas jurídicas mencionadas (parágrafo 11). Aproveitando a oportunidade, esclareceu que, por um lapso, no primeiro organograma foi considerada a estrutura do grupo em 2017 e não a do ano-calendário objeto da fiscalização.

15. Em 27 de setembro de 2017, foi expedido o TIF com o propósito de instar a CHC a apresentar os Contratos de Câmbio (doravante designado como CC) relativos às movimentações financeiras realizadas na conta corrente n.º 02220- 15, da agência n.º 0240, da instituição financeira HSBC Bank Brasil S/A Banco Múltiplo, em conformidade com o demonstrativo Movimentação Financeira (Câmbio), anexo ao Termo.

16. Em 06 de outubro de 2017, foi solicitada pela fiscalizada e deferida por esta autoridade tributária uma prorrogação de prazo para atendimento ao TIF supra.

17. Em 06 de novembro de 2017, a CHC apresentou os CC demandados. Também, alegou que, por um lapso, alguns deles apresentaram a informação “SERVIÇOS TEC. PROF. SERVIÇOS FINANCEIROS”, em que pese tratarem-se, na verdade, de pagamentos de aluguel variável (“ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS”). Outrossim, esclareceu que os itens 1, 2, 24 e 25, constantes da planilha Movimentação Financeira (Câmbio), referiram-se a transferências bancárias realizadas dentro do Brasil, pela pessoa jurídica **BHH – BRAZILIAN**

HELICOPTER HOLDING S.A. para a fiscalizada, a título de aumento de capital.

18. Destaca-se, por oportuno, que na tabela inserida na resposta apresentada pela fiscalizada, constou a pessoa jurídica **CAPITAL AVIATION SERVICES B.V.** como recebedora da **totalidade** dos recursos encaminhados ao exterior.

19. Em 14 de novembro de 2017, foi expedido o TIF por meio do qual foi requisitada a apresentação dos demonstrativos consolidados mensais contendo as receitas de prestação de serviços (códigos das contas contábeis 611101 a 611106) e os custos operacionais (códigos das contas contábeis 612553 e 612554), por aeronave (marca no Registro Aeronáutico Brasileiro), em meio magnético (formato XLSX), conforme modelo inserido no Termo.

20. Em 08 de dezembro de 2017, foi solicitada uma prorrogação de prazo para atendimento ao TIF do parágrafo acima.

21. Em 18 de dezembro de 2017, a planilha demanda no comentado TIF foi apresentada pela fiscalizada.

22. Em 26 de dezembro de 2017, a CHC foi intimada a retificar o protocolo de entrega de documentos recepcionado nesta fiscalização em 18 de dezembro de 2017, haja vista a correta identificação dos códigos contábeis das receitas e custos operacionais constantes da planilha Base_2014_.XLSX (doc. 1, do mencionado protocolo).

23. Em 06 de fevereiro de 2018, o contribuinte apresentou o protocolo de entrega de documentos onde constou a errata relativa às contas contábeis de receitas de prestação de serviços, constante da planilha entregue anteriormente.

24. Em 29 de março de 2018, foi expedido o TIF, cuja finalidade foi instar o sujeito passivo a informar as fundamentações legais referentes à utilização do regime cumulativo nas apurações do PIS e da COFINS, referentes às receitas constantes da tabela nele inserido.

25. Em 24 de abril de 2018, em resposta ao TIF acima, a fiscalizada informou a fundamentação legal que respaldou a adoção do regime cumulativo nas apurações de suas contribuições sociais.

26. Em 11 de maio de 2018, à CHC foi encaminhado o TIF haja vista a necessidade de apresentação dos CC e respectivas Faturas (Invoices) relativos às movimentações financeiras realizadas na conta corrente n.º 02220-15, da agência n.º 0240, da instituição financeira HSBC Bank Brasil S/A Banco Múltiplo, em conformidade com o demonstrativo Movimentação Financeira (Câmbio) – Anexo I, anexo ao Termo; informação de quais os lançamentos, especificados no demonstrativo Movimentação Financeira (Câmbio) – Anexo II, anexo ao Termo, referiram-se a pagamentos de aluguéis de aeronaves cujos contratos foram celebrados pela fiscalizada com a pessoa jurídica PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS.

27. Em 06 de junho de 2018, em resposta ao TIF supra, a documentação demandada foi apresentada.

28. Em 25 de junho de 2018, a fiscalizada foi instada a relacionar, individualizadamente, os bens e direitos componentes do seu Ativo Não Circulante, informando para cada um deles o seu valor contábil.

29. Em 10 de julho de 2018, foi solicitada uma dilação de prazo para atendimento à intimação acima.

30. Em 08 de agosto de 2018, a CHC apresentou a composição do seu Ativo Não Circulante.

31. Finalmente, em 02 de outubro de 2018, o sujeito passivo foi cientificado da continuidade do procedimento fiscal, formalizado através do Termo de Ciência da Continuidade do Procedimento Fiscal n.º 01.

32. A seguir, serão analisadas as infrações cometidas pelo sujeito passivo, evantadas no curso dos trabalhos de fiscalização, assim desmembradas por imposto e contribuições: Omissão de Subvenção Corrente (IRPJ), Falta de Recolhimento da CSLL Devida Sobre Receitas Omitidas (CSLL), Omissão de Receita Sujeito à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS (PIS e COFINS).

33. Primeiramente, tendo como supedâneo as informações prestadas pelo próprio contribuinte em Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, verificou-se que, a partir do ano-calendário de 2011, foram por ele apurados sucessivos prejuízos operacionais e fiscais, conforme tabela abaixo:

CONTA				
DESCRIÇÃO	VALOR ANUAL (R\$)			
	2010	2011	2012	2013
Receita Bruta	274.379.001,46	333.343.096,22	501.996.107,66	520.278.025,19
Custo Total	264.624.537,46	353.705.851,32	486.200.429,12	515.702.092,51
Lucro Bruto	-1.240.488,42	-33.798.032,91	-4.678.891,43	-16.546.502,85
Despesa Operacional	4.407.870,42	17.065.871,75	23.784.562,41	34.262.777,24
Lucro Operacional	8.274.333,98	-71.799.966,78	-55.290.672,12	-100.011.595,16
Lucro Líquido	7.666.004,08	-58.338.556,40	-55.290.672,12	-100.011.595,16
Lucro Real	6.421.408,82	-33.280.930,66	-26.553.646,98	-80.219.983,84

34. Depreende-se, da análise dos valores supra tabulados, mormente os gastos anuais incorridos pela fiscalizada, ou seja, apenas, por convenção desta fiscalização, os somatórios dos seus **Custos Totais e Despesas Operacionais**, que ocorreram sucessivos aumentos de **37,82 %** (trinta e sete inteiros, oitenta e dois centésimos por cento), **37,55 %** (trinta e sete inteiros, cinquenta e cinco centésimos por cento) e **7,84 %** (sete inteiros, oitenta e quatro centésimos por cento), nos períodos de 2010 a 2011, 2011 a 2012 e 2012 a 2013, respectivamente. E, outrossim, no período integral de 2010 a 2013, os gastos em questão resultaram em um aumento de **104,42 %** (cento e quatro inteiros, quarenta e dois centésimos por cento).

35. Em contrapartida, as receitas brutas auferidas nos mesmos períodos não foram suficientes sequer para arcar com os mencionados gastos incorridos nas atividades da empresa, motivo pelo qual se fez mister **o ingresso de recursos**, para fins de **custeio operacional**, conforme será demonstrado na sequência.

36. **Contabilmente**, no ano-calendário objeto da fiscalização, a CHC promoveu a entrada de recursos em conta corrente mantida junto ao banco HSBC, registrando da seguinte forma:

DATA	CONTA	DÉBITO	CRÉDITO
26/06/2014	Banco HSBC S/A Fornecedores Intercompanhia (Provisoes)	4.423.000,00	4.423.000,00
15/07/2014	Banco HSBC S/A BHS Brazilian Helicopter Ser- vices Taxi A	4.435.000,00	4.435.000,00
15/07/2014	Banco HSBC S/A Fornecedores Intercompanhia (Provisoes)	106.440.000,00	106.440.000,00
22/07/2014	Banco HSBC S/A Fornecedores Intercompanhia (Provisoes)	110.875.000,00	110.875.000,00
31/07/2014	Fornecedores Intercompanhia (Provisoes)	110.875.000,00	
	Fornecedores Intercompanhia (Provisoes)	106.440.000,00	
	Fornecedores Intercompanhia (Provisoes)	4.423.000,00	
	Adiantamento para Futuro Aumento de Capital		221.738.000,00
12/08/2014	Banco HSBC S/A	18.176.000,00	
	Banco HSBC S/A	113.500.000,00	
	Capital Social Realizado – Es- trangeiro		4.435.000,00
	Adiantamento para Futuro Aumento de Capital		136.111.000,00

37. Portanto, consolidando as informações acima, inferiu-se que a fiscalizada ingressou com a vultosa quantia de **R\$ 357.849.000,00** (trezentos e cinquenta e sete milhões, oitocentos e quarenta e nove mil reais) em conta corrente bancária sob pretexto de **futuro aumento do seu capital social**. A rigor, foi o que constou em seus assentamentos contábeis.

38. Por sua vez, no curso da ação fiscal, analisando tão-somente os extratos bancários coligidos junto ao HSBC, identificou-se que os referidos ingressos de recursos foram provenientes de **fonte(s) situada(s) no Brasil**, conforme destacado em azul na tabela abaixo:

[...]

39. Nesta mesma fonte de dados, verificou-se que, à exceção do último bloco de registros (26 e 27 de agosto de 2014), nas **mesmas datas** em que os recursos ingressaram na conta corrente bancária do contribuinte, a totalidade deles retornou ao exterior (destacado em vermelho).

40. A seguir, há de se cogitar a **origem dos recursos** e a sua **destinação**, tendo como fonte primária de dados os lançamentos contábeis correlatos e os extratos bancários que foram compulsados no curso dos trabalhos de fiscalização.

41. Em relação à origem, considerando a própria resposta da CHC ao TIF datado de 27 de setembro de 2017 (parágrafos 15 e 17), ficou demonstrado que os recursos foram provenientes da pessoa jurídica **BHH – BRAZILIAN HELICOPTER S.A.** (doravante designada como BHH), CNPJ n.º 08.216.114/0001-85.

42. Analisando o organograma apresentado pelo sujeito passivo (parágrafo 14), restou claro que a BHH figurava como **acionista majoritária** da CHC no ano-calendário objeto da fiscalização.

43. Esta relação íntima entre as pessoas jurídicas BHH e CHC restou também comprovada nas Atas de Assembleias Gerais registradas na JUCERJA, apresentadas pelo contribuinte em resposta ao Termo de Início de Fiscalização.

44. Em relação às remessas ao exterior, o próprio contribuinte indicou, também, em sua resposta ao TIF datado de 27 de setembro de 2017 (parágrafos 15 e 18), que a pessoa jurídica **CAPITAL AVIATION SERVICES B.V.** foi a beneficiária dos recursos.

45. Outrossim, a indigitada pessoa jurídica figurou no campo Pagador ou Recebedor no Exterior, de todos os CC integrantes da resposta ao TIF mencionado no parágrafo supra.

46. Por oportuno, não se pode olvidar da relação existente entre a fiscalizada e a pessoa jurídica em comento (parágrafo 44), qual seja: pertencerem a um mesmo grupo econômico, conforme organograma coligido (parágrafo 14).

47. A seguir, em procedimento de diligência na pessoa jurídica BHH (TDPF-D n.º 07.1.10.00-2017-00051-7), logrou-se identificar a pessoa jurídica acionista da diligenciada, a saber: 38286 **BERMUDA LTD.**, conforme Atas das Assembleias Extraordinárias averbadas na JUCERJA.

48. Nesse mesmo procedimento, em fase preliminar, foram identificados lançamentos contábeis relacionados a empréstimos, registrados em conta de Passivo Não Circulante, a saber: 221008 Empréstimos a Pagar Bermudas, totalizando R\$ 357.849.000,00 (trezentos e cinquenta e sete milhões, oitocentos e quarenta e nove mil reais), representados na tabela abaixo.

[...]

48. Corroborando os lançamentos contábeis em tela, foram coligidos o contrato de empréstimo e os seus anexos, celebrados entre a BHH e a pessoa jurídica acima mencionada (parágrafo 47), sediada nas Ilhas Bermudas.

49. Da análise contratual, destacou-se o que se segue: o montante máximo do compromisso assumido entre credor e mutuário foi de R\$ 600.000.000,00 (seiscentos milhões de reais); a data de vencimento de cada parcela do montante principal foi até 30 de abril de 2020; o empréstimo foi realizado sem juros; o Anexo B, intitulado Adiantamentos e Pagamentos da Soma Principal, constou como saldo do principal não pago em 26 de agosto de 2014 o valor de R\$ 357.849.000,00 (trezentos e cinquenta e sete milhões, oitocentos e quarenta e nove mil reais).

50. Finalmente, compulsando os lançamentos e balancetes contábeis das ECD relativas aos anos-calendário de 2014 a 2017, transmitidas ao SPED pela diligenciada, verificou-se que os sucessivos empréstimos por ela contraídos junto a sua sócia estrangeira não foram ainda quitados.

51. A seguir, em relação à legislação aplicada ao caso concreto, o Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99) trata de subvenção em dois artigos. O art. 392 dispõe que serão computadas na determinação do lucro operacional as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (art. 44, inciso IV, da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964).

52. Por sua vez, o art. 443 dispõe que não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidos como estímulo à implantação ou expansão de

empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que registradas como reserva de capital que somente será utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas (art. 38, § 2.º, do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e art. 1.º, inciso VIII, do Decreto-Lei n.º 1.730, de 17 de dezembro de 1979).

53. **A subvenção do art. 392 compõe o lucro real** porque pode ser utilizada para adquirir mercadorias, matérias primas ou **pagar demais custos ou despesas operacionais**, sendo, portanto, reputadas, para fins tributários, como **receitas operacionais**. A do art. 443 não é tributável porque sua destinação é **exclusivamente para investimentos** (aquisição de imóveis, máquinas etc).

54. Por oportuno, merece ser trazido à colação excerto do Parecer Normativo Coordenador do Sistema de Tributação – PN CST n.º 112, de 29 de dezembro de 1978, principalmente no tocante à abordagem conceitual da subvenção, abaixo reproduzido:

*“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 de operação desenvolvida pela empresa. Daí porque julgamos as expressões como sinônimas.”*
(grifou-se)

55. No que concerne à CSLL, aplicam-se as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ (apuração reflexa), mantidas a base de cálculo e a alíquota previstas na legislação em vigor (art. 57, da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e art. 28, da Lei n.º 9.430/96), sendo, portanto, a tributação reflexa.

56. Em relação às apurações das contribuições PIS e COFINS, a fiscalizada está sujeita ao regime cumulativo, conforme art. 10, inciso XVI (COFINS), e art. 15, inciso V, da Lei 10.833, de 2003.

57. No regime cumulativo, as contribuições serão calculadas com base no seu faturamento, ou seja, compreendido pela receita bruta de que trata o art. 12, do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

58. Considerando todo o exposto, dos valores subvencionados pela sócia majoritária da CHC no Brasil, aqueles que foram comprovadamente por ela alocados contabilmente para fins de liquidação de obrigações dos Passivos Circulante e Não Circulante, e não computados como receitas de sua atividade, foram reputados como **omissão de receitas** por esta fiscalização e oferecidos às tributações do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, com fundamento no art. 24, e § 2.º, da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, com redação dada pelo art. 29, da Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, in verbis:

[...]

59. *Em relação às alíquotas incidentes sobre as bases de cálculo das contribuições, aplicam-se as legislações vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores, nos termos do art. 144, do CTN, quais sejam: IRPJ (art. 3.º e § 1.º, da Lei n.º 9.249/95, com redação dada pelo art. 4.º, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996), CSLL (art. 3.º, inciso II, da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com redação dada pelo art. 17, da Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008), PIS (art. 8.º, inciso I, da Lei n.º 9.715, de 25 de novembro de 1998), e COFINS (art. 8.º, da Lei n.º 9.718/98).*

60. *No tocante às multas de ofício, sobre as contribuições apuradas foi aplicado o percentual de 75 % (cento e cinquenta por cento), cominado no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/1996, litteris:*

[...]

61. *Finalmente, fica a CHC intimada a ajustar os seus estoques de prejuízo fiscal e da Base de Cálculo Negativa da CSLL relativos ao ano-calendário de 2014, utilizando-se para tanto da Parte B do LALUR. Em relação aos anos-calendário subsequentes ao fiscalizado, impõem-se os correspondentes realinhamentos dos saldos negativos acumulados.*

[...]

2. O Contribuinte tomou ciência do todo em 03/12/2018 (fls. 9.343/9.344) e tornou aos autos em 28/12/2018 (fls. 9.349/9.414). Alega:

a) Tempestividade da peça.

b) Nulidade do feito, visto que não haveria base probatória mínima para a ilação conducente à descaracterização dos recursos recebidos pelo Contribuinte (seja de Brazilian Helicopter Holdings S.A., seja de Horizon Participações I Ltda.) ao título de adiantamento para futuro aumento de capital em troca de sua requalificação para subvenção de custeio, não pelo menos em razão do "**simples fato de a Impugnante ter despesas maiores que receitas**" (fl. 9.364; destaques do original). Ainda nesse seara (requalificação de adiantamento para futuro aumento de capital para subvenção de custeio), o posterior destino dos recursos imprecados pela Fiscalização (no caso, para Capital Aviation Services B.V.) seria de nenhum relevo, mesmo porque não se lhe opusera senão algum sobre o vínculo obrigacional entre ele, Contribuinte (arrendatário de aeronaves), e Capital Aviation Services B.V. (arrendante de aeronaves), ainda que entre si ligadas/vinculadas (não teria havido, por exemplo, qualquer exigência pautada em inobservância da legislação sobre preços de transferência). Enfim, reclama pela evidenciação de quais elementos probatórios e/ou legais teriam levado a Fiscalização à conclusão de se cuidar, na espécie, de ingresso de numerário preordenado à satisfação de dispêndios operacionais e não à inauguração de rubrica a guardar adiantamento para futuro aumento de capital.

c) Aduz que os conceitos de adiantamento para aumento de capital (tese do Contribuinte) e de subvenção de custeio (tese da Fiscalização) não se confundiriam. Nesse ponto, destaca que esse último (subvenção) vicejaria no

âmbito do direito público (tendo a figura do Estado como provedor de recursos), sendo certo que a realidade trazida para os correntes autos só indicaria a presença de agentes privados (Contribuinte, Brazilian Helicopter Holdings S.A., Horizon Participações I Ltda., Capital Aviation Services B.V.). Ainda aqui, observa que tanto o Parecer Normativo CST nº 02, de 02 de janeiro de 1978, quanto o Parecer Normativo CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978, reafirmariam a distinção entre, d'um lado, adiantamento para aumento de capital (tese do Contribuinte) e/ou empréstimos e, d'outra vertente, as várias espécies de subvenções (tese da Fiscalização). Registra (fl. 9.395; destaques do original):

*Em outras palavras, **o próprio Parecer Normativo CST nº 02/78, reiterado no Parecer Normativo CST nº 112/78 utilizado pela Autoridade Lançadora, veda a cobrança ora debatida, ao dispor que nos casos de aumento de capital – exatamente o que ocorreu com a Impugnante – as transferências de numerário NÃO podem ser consideradas subvenção.***

d) Conforme documentos que junta (fls. 9.632/9.657), firmara contratos de adiantamento para futuro aumento de capital com Brazilian Helicopter Holdings S.A. (sua controladora, como o reconhece) e Horizon Participações I Ltda. (sua acionista, como o reconhece). Na sequência, formalizara "pedido de aprovação para o aumento do capital com base nos referidos AFACs" (fl. 9378) junto à Agência Nacional de Aviação Civil - ANAC, como o exigiria a letra dos arts. 181, 182 e 184 da Lei nº 7.565, de 19 de dezembro de 1986, Código Brasileiro de Aeronáutica - CBA, tais como vigentes ao tempo dos fatos geradores e/ou autuação. Certo que indigitada solicitação fora devidamente aprovada pela ANAC, conforme documento também colacionado (fl. 9659), não cumpriria à Secretaria da Receita Federal do Brasil a pretensão de dizê-lo, sobre o aporte do criticado numerário, de outra natureza (subvenção para custeio ao invés de adiantamento para futuro aumento de capital). Nesse sentido, a dizer, sobre a prevalência do que afirmado por dado órgão público (ANAC, no caso), no espaço de sua competência, em contraposição à pretensão dessa Casa, menciona jurisprudência tirada junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF que confirmaria a preeminência da primeira manifestação (da ANAC, reitere-se).

e) Na sequência, assim que obtido o aval da ANAC, dera cabo à reunião assemblear em que se cuidaria de converter o questionado adiantamento para aumento de capital em efetivo aumento de capital. Tudo, ainda, levado ao devido arquivamento perante a Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro - Jucerja. É o que constaria dos documentos juntados às fls. 9658/9666.

f) Enfim, todas as operações sobreditas (formação do *adiantamento para futuro aumento de capital* e sua convolação em *efetivo aumento de capital*) teriam sido contabilizadas em boa forma. Nesse espaço, cumpriria à Fiscalização construir a

prova de possível inveracidade de suas anotações contábeis, na linha do disposto no art. 26, parágrafo único, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

g) Justifica a operação criticada a partir da própria realidade constatada pela Fiscalização. De fato, vinha de operar sucessivos prejuízos, quando, em 2014, por oportunidade de negócio junto à Petróleo Brasileiro S.A - Petrobras, por exigência dessa última, precisaria inverter tal situação em seu balanço. Diga-se, teria de apresentar a conta de patrimônio líquido positiva. Daí a explicação, d'um ponto de vista negocial-econômico, do expediente de *adiantamento para futuro aumento de capital*, desde logo manejado no curso de 2014 e logo convertido em efetivo aumento de capital. Enfim, haveria fundo econômico a sustentar o expediente, o que afastaria qualquer possibilidade de caracterização de simulação ("que sequer foi alegado no presente caso"; fl. 9.393, destaques do original) de sua parte. Julgados vindos do CARF lhe dariam apoio nesse justo sentido. Assim se argumentaria para, mais uma vez, apontar em direção da ausência de fundamento para a desqualificação emplacada pela Fiscalização ao redor do discutido *adiantamento para futuro aumento de capital*.

h) Não haveria regra limitativa sobre o endividamento da sociedade empresária pela via do aumento de seu capital social, leia-se, aumento do capital próprio, que representa dívida da sociedade para com seus sócios. Restrição, se existente, caberia ser cogitada no sentido contrário, isto é, no aumento desmesurado do capital de terceiros (dívida da sociedade para com terceiros) como componente da origem de recursos. No particular e sobre esse último ponto, não teria ocorrido e nem lhe fora imputado qualquer conduta que revelasse desapego às regras de subcapitalização (privilegiar o endividamento com terceiros ligados/vinculados em detrimento do endividamento com os sócios).

i) A Fiscalização, a menos de prova de subterfúgio (que não foi o caso, visto até a inexistência de acusação de fraude, dolo, simulação, e, também, considerada a causa econômica anunciada na alínea "g" acima) não teria poder de ingerência sobre como o Contribuinte, enfim, viria de decidir sobre a melhor forma de endividamento: tomando capital de seus sócios ou de terceiros. Nesse sentido, menciona julgados do CARF e de Tribunais que apontariam para a livre escolha dos Contribuinte sobre a via menos onerosa do ponto de vista fiscal para efeito de levar adiante seus negócios.

j) Finaliza e cita o caso julgado no "*dia 14 de agosto de 2018, [pela] 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF*", que tratou do "*Recurso Voluntário interposto pela empresa Black & Decker do Brasil (acórdão nº 1401- 002.825 - doc. 11)*" (fl. 9.412; destaques do original, texto entre colchetes acrescido), a partir do qual compreende existir algo contraditório no

atuar dessa Casa. Explica (fl. 9.413; destaques do original, texto entre colchetes acrescido):

*No caso em comento, a Receita Federal do Brasil autuou a Black & Decker do Brasil (“B&D”), em razão de suposta omissão no recolhimento de IRPJ e CSLL em consequência do não-reconhecimento, pela Fiscalização, da necessidade das despesas com juros decorrente de **CONTRATO DE EMPRÉSTIMO** celebrado com controladora situada no exterior, sendo os recursos emprestados utilizados para a aquisição do controle de outras empresas do mesmo grupo no exterior, o que gerou um incremento no patrimônio líquido da B&D.*

*Para a Receita Federal, a contratação de empréstimo com empresa controladora no exterior, para a aquisição do controle de outras empresas do mesmo grupo também no exterior, ainda que não viole qualquer dispositivo legal (e reconhece que a B&D observa os limites da legislação de thin capitalization e transfer pricing), seria um abuso de direito porque reduziu a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, **ALÉM DE ENTENDER QUE O PROCEDIMENTO ADEQUADO SERIA A CONTROLADORA NO EXTERIOR TER FEITO UM AUMENTO E INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL DA CONTROLADA BRASILEIRA QUE VEIO A SER AUTUADA.***

É dizer, no processo analisado pelo CARF (e julgado desfavoravelmente ao contribuinte), a Receita Federal do Brasil glosou as despesas, sob a alegação de que as mesmas não seriam necessárias, indicando que a empresa controladora da B&D deveria ter efetivado aumento de capital nesta.

No caso da Impugnante [em que se alega ter procedido ao aumento de seu capital, exatamente como sugerido no julgamento do caso da Blacker & Decker], todavia, a Fiscalização entende que o aumento de capital não teria correspondido à realidade, na medida em que seria, na verdade, subvenção para custeio.

A pergunta é: e no próximo caso em que determinado contribuinte efetivar uma subvenção para custeio, qual será a nova forma que a Receita Federal indicará que deve ser adotada para maximizar sua arrecadação?”

II – Dos fundamentos da decisão atacada

A decisão divide a análise da lide na verificação fático-probatória dos argumentos e documentos apresentados pelo contribuinte para verificar se os lançamentos contábeis realizados a título de *adiantamento para futuro aumento de capital* poderiam ser feitos dessa forma, e, caso não fosse possível, se o fato contábil poderia ser escriturado como *subvenção de custeio*, conforme entende a Fiscalização. A requalificação, segundo a decisão da DRJ/RO só poderia prosseguir se a desqualificação da natureza *adiantamento para futuro aumento de capital* pudesse ser comprovada.

Analisando o termo de verificação fiscal, constatou-se que a desqualificação sobredita não procede. Entendeu a turma julgadora, **por unanimidade**, que há, nos autos, evidências “de que o discutido *adiantamento para futuro aumento de capital* perfez o trajeto

formal de sua conversão em *efetivo aumento de capital*, segundo a linha divisada no Parecer Normativo CST nº 17, de 20 de agosto de 1984”.

De acordo com o acórdão atacado, o Parecer Normativo CST nº 17, de 1984, delimita o alcance do art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065/1983¹, para esclarecer justamente se eventual numerário vindo de pessoas jurídicas investidoras para pessoas jurídicas coligadas, interligadas ou controladas seria mútuo/empréstimo ou realização de aumento de capital.

Tal dispositivo era importante à época, vez que existia a figura da correção monetária, ressaltando o disposto no art. 4º da Lei nº 9.249/1995. Nesse sentido, “se o caso fosse de empréstimo/mútuo, caberia à investidora reconhecer, na determinação de seu lucro real, *‘pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN’*”.

O Parecer Normativo CST nº 17/84, por sua vez, traz os parâmetros formais, sobre como identificar a presença da espécie *adiantamento para futuro aumento de capital*. Sobre esse aspecto, esclareceu a turma julgadora que, nos termos do referido parecer, o simples fato do numerário aportado na investida permanecer por certo prazo em conta de passivo circulante ou exigível a longo prazo não significa que houve um acordo de mútuo/empréstimo.

Ressalta que, segundo “a Resolução Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 1.159, de 13 de fevereiro de 2009, itens 68 e 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.”

Dessa feita, não seria possível excluir a possibilidade de ter sido feito um *adiantamento para futuro aumento de capital*, isso em razão justamente do tempo consumido pelo trâmite burocrático envolvido na realização/acréscimo de capital social. Até porque, é de se esperar que a tramitação de alguns procedimentos como a realização de assembleias, alteração de contrato social e respectivos registros perante a Junta Comercial própria levem algum tempo. Respeitado o prazo, obedecidas as formas, e o caso não seria de mútuo/empréstimo, mas senão de *adiantamento para futuro aumento de capital*.

Verificou a turma julgadora que, *in casu*, os prazos foram respeitados e as citadas formas foram produzidas. Logo, não haveria, por esse motivo, razão para descaracterizar os lançamentos contábeis realizados. Indica os trechos do parecer por meio do qual fundamenta essa conclusão.

¹ Art. 21 - Nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutuante deverá reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN.
Parágrafo único. Nos negócios de que trata este artigo não se aplica o disposto nos artigos 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Explica que um eventual *adiantamento para futuro aumento de capital* poderia ser desqualificado como tal (e ser considerado uma forma de mútuo/empréstimo) se o importe recebido dos sócios/acionistas não seja integralizado ao capital social. Os parâmetros para que a integralização seja confirmada são: **a)** que a conta de adiantamento para futuro aumento de capital seja debitada à crédito de alguma sub-conta do grupo capital social dentro de 120 (cento e vinte) dias contados a partir do encerramento do período-base em que a sociedade coligada, interligada ou controlada tenha recebido os recursos financeiros; e que **b)** seja realizada a Assembleia Geral Extraordinária (no caso de sociedade por ações), ou alteração do contrato social (para as demais formas societárias), no prazo retro, que consignem a conversão do adiantamento para futuro aumento de capital em efetivo aumento de capital e que tais instrumentos sejam levados ao Registro Público competente (documentário de suporte ao tanto apontado na alínea "a" e com força de prova perante terceiros).

No caso, verificou-se a ocorrência de tais fatos, cotejando trechos do termo de verificação fiscal e indicando a documentação acostada aos autos que os comprovam.

Acrescenta ainda que, ao tempo dos fatos geradores em questão e/ou à época da autuação, o contribuinte estava sujeito a uma especial regra: os atos constitutivos e possíveis modificações, antes de ganharem o devido assento do Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins (RPEM), deveriam passar pelo crivo da Agência Nacional de Aviação Civil - ANAC reguladora do setor econômico em que a contribuinte atua, nos termos do art. 1.843 da Lei nº 7.565/1986 (Código Brasileiro de Aeronáutica).

Por todos esses motivos, entendeu a turma julgadora que não restou suficientemente demonstrada a razão da desqualificação prestigiada pela Fiscalização, e, sendo esse o fundamento essencial da imputação, a exigência do crédito tributário, foi portanto, cancelada.

É o relatório

Voto

Conselheira Paula Santos de Abreu, Relatora.

De acordo com a Portaria MF nº 63/20172 que estabelece o limite de exoneração dos tributos e multas para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das

² Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

(...)

Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), tem-se que, no presente caso, o v. Acórdão que exonerou as exigências de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, referentes ao ano-calendário de 2014, excedeu o limite estabelecido. Nesse caso, atendido os pressupostos para a admissibilidade do recurso de ofício, dele passo a conhecer.

Conforme se depreende do relatório acima, a fiscalização autuou a contribuinte em virtude de ter entendido que os lançamentos contábeis realizados pela última a título de “*adiantamento para futuro aumento de capital*” seriam, em verdade, subvenções correntes para custeio ou operações recebidas no período.

Por esse motivo, requalificou os fatos contábeis, apurando diferenças a pagar de IRPJ, CSLL e PIS/COFINS.

Tal entendimento deveu-se ao fato de que a contribuinte teria registrado diversos ingressos em sua contabilidade por meio de depósitos bancários, no valor total de R\$ 357.849.000,00, recebidos de fontes situadas no Brasil e os registrou como “futuro aumento de capital”. Esses ingressos, recebidos de sua acionista BHH – BRAZILIAN HELICOPTER S.A. (“BHH”) foram enviados ao exterior na mesma data para a empresa CAPITAL AVIATION SERVICES B.V, empresa do mesmo grupo econômico que a fiscalizada.

Também se verificou, em diligência na BHH, que os ingressos recebidos pela fiscalizada foram obtidos de empréstimo da BHH e sua acionista BERMUDA LTD, empresa sediada nas Bermudas, ainda não quitado.

Por esta única razão, a fiscalização entendeu que tais ingressos seriam, em verdade, “subvenções para custeio” e não “adiantamentos para futuro aumento de capital”³, afastando a aplicação do art. 443 do RIR/99⁴ e requalificando os fatos para aplicação do artigo 392, I do RIR/99⁵.

³ Em relação à CSLL aplicou as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ (apuração reflexa), mantidas a base de cálculo e a alíquota previstas na legislação em vigor (art. 57, da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e art. 28, da Lei n.º 9.430/96) e para o PIS e COFINS, em virtude de estar a fiscalizada sujeita ao regime cumulativo, as contribuições são calculadas com base no seu faturamento, ou seja, compreendido pela receita bruta nos termos do art. 12, do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

⁴ Seção IV - Subvenções para Investimento e Doações

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei n.º 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

⁵ Subseção V -Subvenções e Recuperações de Custo

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

(...)

Para tal, utilizou-se do conceito de subvenção subtraída do Parecer Normativo Coordenador do Sistema de Tributação – PN CST n.º 112, de 29 de dezembro de 1978⁶.

Entendeu assim que houve omissão de receitas pela contribuinte e procedeu a aplicação de multa de ofício de 75%.

No entanto, verifica-se que a fiscalização procedeu à requalificação dos fatos contábeis, por mera presunção de que a contribuinte não conseguiria honrar seus compromissos sem receber “subvenções” de sua controladora, não logrando êxito em apontar qualquer abuso ou irregularidade na conduta e nos procedimentos realizados pela contribuinte.

Ocorre que, como vemos adiante, os ingressos recebidos pela contribuinte não representam subvenções para investimentos (enquadramento do art. 443 do RIR/99) e tampouco subvenções para custeio ou de operação (tributável conforme art. 292 do RIR/99), como avaliou a fiscalização. Os ingressos recebidos representam, de fato, Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital (AFAC), como bem observado pela 15ª Turma da DRJ/POR, cuja decisão merece ser mantida.

A DRJ de Ribeirão Preto, destrinchando a documentação acostada aos autos, bem como os argumentos apresentados da fiscalização devidamente entendeu, **por unanimidade**, que:

- a) Os ingressos recebidos pela fiscalizada, efetivamente aumentaram seu capital social;
- b) Todos os atos praticados pela contribuinte comprovaram que houve, de fato, aumento do seu capital social, tudo feito de acordo com as determinações do Parecer Normativo CST nº 17/84 bem como das normas da ANAC, agência reguladora do setor em que atua a contribuinte.

Pois bem, cumpre salientar que os Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital (AFACs) são aportes, em dinheiro ou de bens, efetuados pelos sócios à sociedade com objetivo de captar recursos necessários para investimentos ou desenvolvimento das atividades empresariais, para futura utilização no aumento do capital social.

Contabilmente, nos termos da Resolução 1.159/2009, itens 68-69, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o AFAC deve ser registrado como tal, caso a sociedade tenha real intenção em destinar os aportes para composição do seu capital social. Em outras palavras, se os recursos adiantados pelos sócios forem irreversíveis, o lançamento contábil deverá ser feito

⁶ “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 de operação desenvolvida pela empresa. Daí porque julgamos as expressões como sinônimas. ”

em conta de adiantamento para futuro aumento de capital, dentro do patrimônio líquido, como realizado pela contribuinte.

Por outro lado, se houver a possibilidade de retorno desses valores aos sócios, verifica-se uma obrigação de longo prazo, o que configura uma operação de mútuo e, nesse caso, a classificação deverá ser feita na conta do passivo não circulante.

Formalmente, os aumentos de capital por meio de AFACs devem ser precedidos de deliberação em assembleia, nos termos do art. 1.071, V e 1.076, I e 1.081 § 3º do Código Civil e posterior registro nos termos da legislação.

In casu, verifica-se que:

- a) A contribuinte celebrou contratos de *adiantamento para futuro aumento de capital* com sua controladora BHH e sua acionista, Horizon Participações I Ltda. (fls. 9.632/9.657);
- b) Formalizou "*pedido de aprovação para o aumento do capital com base nos referidos AFACs*" (fl. 9.659) junto à Agência Nacional de Aviação Civil - ANAC, conforme determinação dos arts. 181, 182 e 184 do Código Brasileiro de Aeronáutica, vigentes ao tempo dos fatos geradores e/ou autuação.
- c) Em seguida, registrou o aumento de capital realizado na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro – Jucerja (fls. 9.658/9.666).

Como observado, a contribuinte comprovou que executou todos os procedimentos devidamente, conforme determinava a legislação em vigor.

Do ponto de vista tributário, a caracterização de um AFAC deve estar em conformidade com o disposto no Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação CST n.º 17/1984. Nesses termos, o aumento de capital com o uso do AFAC deve ocorrer quando da Assembleia Geral Extraordinária, para as sociedades por ações (ou primeira alteração contratual da sociedade, para as demais), imediatamente após o recebimento dos aportes ou no prazo máximo de 120 dias a partir do encerramento do exercício em que a sociedade tenha recebido os recursos⁷.

⁷ Trata-se de examinar os termos do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, ante os casos de adiantamento de recursos financeiros em dinheiro, sem remuneração ou com remuneração inferior àquela estipulada em lei, de pessoas jurídicas investidoras para sociedades coligadas, interligadas e controladas, com o comprometimento irrevogável e irretroatável de sua destinação para aumento do capital social da tomadora dos recursos.

2. Alegam as empresas investidoras que esses contratos não têm a configuração de "mútuo", nos termos do art. 247 do Código Comercial, e que os recursos financeiros transferidos permanecem a crédito das investidoras, em conta de passivo circulante ou exigível a longo prazo, geralmente em decorrência das formalidades que envolvem a realização de aumento de capital das sociedades.

3. O caput do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 dispõe, in verbis:

É fato que também tais procedimentos foram observados pela contribuinte, como se atesta pelos documentos de fls. 9.658 - 9.672.

Assim, para a requalificação do AFAC, a fiscalização deveria comprovar que os fatos registrados pela contribuinte seria inverídicos, conforme determina o parágrafo único do art. 26, do Decreto nº 7.574/2011, o que não ocorreu. A fiscalização apenas presumiu que, em

"Art. 21 - Nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutuante deverá reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN." (grifamos).

3.1- O Parecer Normativo CST nº 23/83 (D.O.U. de 24.11.83) expendeu entendimento de que os créditos, a qualquer título ou forma, verbal ou escrita, desde que colocados à disposição de empresas associadas, na forma disposta, caracterizam o mútuo a que aludiu o artigo transcrito acima.

3.2 - Por sua vez, o Parecer Normativo CST nº 23/81 (D.O.U. de 02.07.81), manifestando-se sobre o critério de classificação desses créditos pela beneficiária, entendeu, no item 4, que, mesmo no caso de destinação específica para aumento de capital, devem eles ser classificados fora do patrimônio líquido.

3.3 - Já o Ato Declaratório (Normativo) CST nº 09/76 (D.O.U. de 11.06.76) classificou como empréstimos ativos os adiantamentos de recursos, mesmo com a destinação irrevogável para aumento do capital da beneficiária.

4. A "Exposição de Motivos" que encaminhou o Decreto-lei nº 2.065/83, ao justificar o teor do art. 21, argumenta que esse dispositivo tem em mira evitar a distribuição disfarçada de lucros entre pessoas jurídicas associadas. Tal procedimento deveu-se aos favorecimentos recíprocos existentes entre empresas que, descaracterizando suas atividades próprias, distorciam seus resultados.

5. Embora os atos acima citados tenham considerado como empréstimos os repasses de recursos descritos no item 2, não restam dúvidas de que são complexas e demoradas as formalidades a serem operadas até a concretização do aumento de capital das sociedades.

6. Destarte, é de se admitir que não frustra o objetivo dos dispositivos legais vigentes o entendimento de que, nos casos onde haja a transferência de recursos para coligadas, interligadas ou controladas, sem remuneração ou com remuneração inferior à fixada em lei, com destinação contratualmente estipulada de forma irrevogável para aumento de capital, fique a investidora a salvo da obrigação prescrita no art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

7. Contudo, não se pode admitir que tais recursos fiquem indeterminadamente aguardando a capitalização pretendida, fazendo-se necessário definir um prazo máximo para o cumprimento das finalidades a que se destinem.

7.1- Entendemos como razoável que o aumento de capital seja realizado por ocasião do primeiro ato formal da sociedade coligada, interligada ou controlada, que ocorra imediatamente após o recebimento dos recursos financeiros, seja Assembleia Geral Extraordinária (AGE), para as sociedades por ações, ou alteração contratual, para as demais sociedades.

7.1.1 - Não ocorrendo um daqueles eventos previstos em 7.1, o prazo máximo de tolerância será de até 120 (cento e vinte) dias contados a partir do encerramento do período-base em que a sociedade coligada, interligada ou controlada tenha recebido os recursos financeiros.

7.2 - Na hipótese em que se verifiquem adiantamentos no curso de um período-base e, após o seu encerramento, outros adiantamentos no período-base seguinte, antes da ocorrência de um dos eventos previstos em 7.1 ou de excedido o prazo fixado em 7.1.1, a capitalização deverá abranger, também, esses últimos valores transferidos pela investidora.

8. A inobservância dos prazos referidos no item 7 acarretará a obrigatoriedade, para a investidora, do cumprimento do que dispõe o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, reconhecendo na determinação do lucro real do período-base do vencimento do prazo demarcado, no mínimo, o valor correspondente à variação das ORTN aplicada sobre o montante dos créditos existentes, desde a data de cada contratação.

8.1 - Caso haja capitalização parcial dos créditos, com obediência aos prazos mencionados no item 7, a pessoa jurídica investidora calculará o valor a ser adicionado na determinação do lucro real, com base no saldo remanescente, considerando como tendo sido capitalizados os recursos transferidos mais recentemente (hipótese prevista em 7.2).

8.2. - O valor capitalizado será excluído, sucessivamente, de cada adiantamento, do mais recente para o mais antigo, até sua completa absorção. O saldo não absorvido servirá de base para o cálculo preconizado no art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, observa das, quando for o caso, as normas sobre postergação de imposto contidas no art. 6º, § 7º, do Decreto-lei nº 1.598/77.

virtude da contribuinte ter “problemas de caixa”, os ingressos recebidos seriam subvenções de custeio.

Por fim, entendo que, ainda que não se tivesse comprovado de que os ingressos de capital na sociedade não pudessem ser considerados AFACs, a requalificação dos aportes deveria ser feita como decorrentes de contratos de mútuo e não como subvenções para custeio.

Diante de todo o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício mantendo o cancelamento das exigências de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, referentes ao ano-calendário de 2014.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Paula Santos de Abreu