



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

Processo n° 12898.001180/2009-15
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1202-001.056 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de novembro de 2013
Matéria glosa de despesas
Recorrentes COMPANHIA LOCADORA DE EQUIPAMENTOS PETROLÍFEROS -
CLEP
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005, 2006

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. INDEDUTIBILIDADE.

À luz do art. 299 do RIR/1999, são indedutíveis as despesas que não estejam estreitamente vinculada as atividades da empresa e a manutenção de sua fonte produtiva, sendo admitidas somente aquelas usuais ou normais aos tipos de transações, operações ou atividades da pessoa jurídica.

A redução do lucro operacional com despesas decorrentes de empréstimo repassado a terceiro sem qualquer contrapartida e sem ter relação com as atividades da mutuária não se justifica, por não se basear em um negócio jurídico real e efetivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2005, 2006

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. INDEDUTIBILIDADE.

A indedutibilidade de despesas consideradas desnecessárias também da base de cálculo da CSLL decorre do próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial. Se a despesa não é necessária, não pode ser considerada como despesa operacional quando da apuração do resultado do exercício. Caso tenha reduzido o resultado indevidamente, deve ser adicionada, tanto para a apuração do IRPJ quanto da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso de ofício e em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Gilberto Baptista, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno. Por maioria de votos, em afastar a apreciação ex-officio da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Vencido o Conselheiro Plínio Rodrigues Lima, que entendeu arguída pela Recorrente a não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo, Viviane Vidal Wagner, Plínio Rodrigues Lima, Gilberto Baptista, Geraldo Valentim Neto e Orlando Jose Gonçalves Bueno.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração de IRPJ e CSLL (fls. 437/442), referentes a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2004 e 2005, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros moratórios, tendo como enquadramento legal, para o IRPJ, os arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 300 do RIR/99; e, para a CSLL, os arts. 2º e §§ da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e art. 37 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

A partir do Termo de Verificação Fiscal (fls. 418/436), são extraídas as seguintes informações:

- a interessada foi originalmente constituída em 16/09/2003, com a razão social de Lagstrand Holdings S/A, com finalidade de participação em outras sociedades civis ou comerciais, bem como a gestão e a comercialização de bens próprios;

- em 20/09/2004, alterou seu estatuto e razão social para a atual Companhia Locadora de Equipamentos Petrolíferos-CLEP, mudando o objeto social para *"aquisição de ativos a serem locados a Petrobrás para a utilização, por esta, nos diversos campos explorados para a produção de petróleo e gás natural"*, aumentando o capital social subscrito de R\$ 100,00 para R\$ 180.000.000,00 e passando a ter como sócios os fundos de pensão PREVI, FAPES, FUNCEF, PETROS, VALIA e REAL GRANDEZA, com participação no Capital social de R\$ 30.000.000,00 cada um;

- foi analisado o empréstimo de US\$ 700.000.000,00, tomado pela interessada em 23/12/2003, ainda como Langstrand, através do "Contrato de Compra de Nota" celebrado com o BB FUND, empresa sediada e constituída com as leis das Ilhas Cayman, onde foi acordado que a Langstrand emitiria uma nota no valor de US\$ 700.000.000,00 que seria comprada pelo BB FUND, quando seu capital social era, em 31/12/2003, de R\$ 100,00, com integralização de R\$ 10,00;

- em 30/12/2003, foi celebrado contrato "Nota de 2,5% a vencer em 2004" (fls. 247/249) estabelecendo juros de 2,5%, vencimento em 30/03/2004 e que a nota não foi e não seria registrada de acordo com a Lei de Mercado de Capitais dos EUA, de 1933, e que a mesma não poderia ser oferecida ou vendida dentro dos Estados Unidos para ou por conta ou benefício de pessoas norte-americanas;

- para concretizar a transferência dos recursos, em 30/12/2003, foi celebrado "Contrato de Agendamento de Pagamento" (fls. 242/246), através do qual foi nomeado como agente pagador o Banco do Brasil - Tóquio - filial Japão, tendo sido estabelecido que o agente pagador poderia ser substituído através de acordo mútuo entre o vendedor e o comprador;

- liberado o empréstimo, o valor então correspondente a R\$ 2.026.697.965,00 foi contabilizado pela Langstrand a crédito da conta "Empréstimos e Financiamentos — BB FUND", em 30/12/2003, e, na mesma data, transferido para a Petrobrás, descontadas as despesas, o montante de R\$ 2.018.982.017,00 (fls.347/348), contabilizado a débito da conta

"BENS MÓVEIS - Adiantamento para Aquisição Ativo Imobilizado - Transferência para Petrobrás S/A";

- posteriormente, houve alterações relativas ao contrato de compra de notas, reformulando a nota fiscal, acordando que a mesma não seria negociável sem consentimento da CLEP e que o valor principal seria pago, acrescido dos juros acumulados, em parcelas semestrais iguais e sucessivas no dia 30 de abril e 30 de outubro de cada ano, com início em 30 de abril de 2005, além de alterar a taxa de juros de 2,5% para 8% a partir de 27/09/2004;

- foi analisado o novo **empréstimo de US\$ 1.000.000.000,00, tomado pela interessada em 26/08/2004**, através do "Contrato de Compra de Nota" e "contrato de Agenciamento de Pagamento" (fls. 259/266), com nota emitida ao mesmo BB FUND, com mesmo agente pagador, Banco do Brasil-Toquio-Filial Japão, que poderia ser substituído por acordo mútuo entre as partes;

- em 31/08/2004 foi celebrado o contrato "Nota de 2,5% a vencer em 30 de novembro de 2004" (fls. 267/269), estabelecendo juros de 2,5%, vencimento em 30/11/2004;

- posteriormente, houve alterações relativas ao contrato de compra de notas, reformulando a nota fiscal, acordando que a mesma não seria negociável sem consentimento da CLEP e que o valor principal seria pago, acrescido dos juros acumulados, em parcelas semestrais iguais e sucessivas no dia 30 de abril e 30 de outubro de cada ano, com início em 30 de abril de 2005, além de alterar a taxa de juros de 2,5% para 8% a partir de 27/09/2004;

- liberado o empréstimo, em 31/08/2004, o valor então correspondente a R\$ 2.956.078.480,00 foi contabilizado a débito da conta 1.1.01.02.0001 — Banco do Brasil — conta corrente 11768 e a crédito da conta 2.1.01.01.004 — BB Fund Note 2 e, **em 30/09/2004, houve repasse dos recursos para a Petrobrás**, contabilizados a débito da conta 1.3.02.35.0001 "Adiantamento para Aquisição Ativo Imobilizado", no montante de R\$ 2.944.842.906,00, líquidos de despesas bancárias (fls 353/54 e 360);

- **em 30/09/2004**, o saldo da conta 1.3.02.35.0001 (recursos entregues a Petrobrás) passou a ser de **R\$ 5.143.009.912,74**, correspondentes a:

- **R\$2.018.982.017,00**, em razão da transferência para a Petrobras, em 31/12/2003;

- **R\$2.944.842.906,00**, em razão da transferência para a Petrobras, em 30/09/2004;

- **R\$ 179.184.989,74**, em razão da transferência para a Petrobrás, em 30/09/2004, de recursos provenientes de aumento de capital.

- a interessada foi intimada a justificar lançamento de R\$ 2.018.982.017,00 a débito da conta "Moveis" em dezembro de 2003, tendo sido apresentado "Contrato de Compra e Venda de Ativos", datado de 20/09/2004 (fls. 105/118), firmando em R\$ 1.541.810.630,00 o montante dos equipamentos que estavam sendo vendidos à interessada pela Petrobrás, oito meses e vinte e quatro dias após o repasse para a mesma dos recursos originados do empréstimo, no montante de R\$ 2.018.982.017,00, na mesma data em que alterada a atividade da interessa para aquisição de ativos a serem locados á Petrobrás;

- no "Contrato de Locação de Ativos", celebrado em 23/12/2003, antes mesmo do "Contrato de Compra e Venda de Ativos (20/09/2004)", foi estabelecido que a então Lagstrand pretendia adquirir, de tempos em tempos, os ativos descritos e individualizados no anexo 2-B do tal contrato, a serem locados à Petrobrás, além de prever que a interessada locaria à Petrobrás todos os ativos compromissados que viessem a ser por ela adquiridos, no montante de R\$ 2.032.740.183,39, e que os mesmos seriam considerados locados à Petrobrás desde a data de sua aquisição, sendo que o anexo 2-A-Ativos Existentes, apresenta-se em branco (indicando que sequer havia conhecimento de quais equipamentos deveriam ser transferidos da Petrobrás para a interessada), enquanto as folhas do anexo 2-B relaciona diversos valores sem especificar quais são os ativos que deverão ser adquiridos;

- os recursos decorrentes do empréstimo no exterior foram transferidos para a Petrobrás em 30/12/2003 e 30/09/2004, e somente em 23/12/2004 houve a transferência contábil de parte dos ativos que regularizariam parcialmente o crédito da interessada junto à Petrobrás;

- em 23/12/2004, a Petrobrás emitiu notas fiscais (código operação 5949-outra saída merc. prest. serv. não especificados) transferindo os equipamentos, no montante de R\$ 1.727.223.824,20 (R\$ 185.413.194,09 superior ao fixado no "contrato de compra e venda de ativos" de fls. 105/118, de 20/09/2004; destaca que a emissão das notas fiscais ocorreu onze meses e vinte e três dias após a transferência para a Petrobrás, sem qualquer ônus, dos recursos que haviam sido tomados no exterior à taxa de 2,5% e 8% a.a. e três meses após a celebração do contrato de compra e venda de ativos (20/09/2004) através do qual havia sido efetivada, de forma irrevogável e irreatável a venda, da Petrobrás para a interessada, de ativos no montante de R\$ 1.541.810.630,00;

Sobre o empréstimo de R\$ 2.018.982.017,00, correspondente a US\$700.000.000,00, concluiu a autoridade fiscal, em suma, que:

- do "contrato de compra e venda de ativos" teria ficado evidente que: (i) a venda de R\$ 1.541.810.630,00 teve como objetivo justificar, ainda que parcialmente, o empréstimo/transferência de recursos feitos pela interessada para a Petrobrás, em 30/12/2003, no valor de R\$ 2.018.982.017,00, originados de empréstimo no exterior de mesma data, sendo que, posteriormente, em 23/12/2004, houve emissão de notas fiscais para oficializar a venda, com o mesmo objetivo; (ii) o valor de R\$ 1.727.223.824,09, total dos ativos constantes das citadas notas fiscais, superou em R\$ 185.413.194,09 o valor constante do contrato de compra e venda (R\$ 1.541.810,630,00); (iii) a liquidação do saldo de R\$ 291.758.192,80 só foi concluída em 10/08/2005 quando houve emissão de notas fiscais de venda de equipamentos da Petrobrás para a interessada (R\$ 2.018.892.017,00 — R\$ 1.727.223.824,09 = R\$ 291.758.192,80);

- em decorrência da transferência dos ativos, no valor de R\$ 1.541.810,630,00, o debito da Petrobrás, correspondente ao saldo da conta 1.3.02.35.0001, no balanço de 31/12/2004 passou a ser de R\$ 3.415.786.088,54, conforme cópia do razão de fls.360, composto de R\$ 291.758.192,80 relativo a diferença entre o empréstimo de R\$ 2.018.982.017,00 e os ativos transferidos em 20/09/2004 e 23/12/2004 no montante total de R\$ 1.727.223.824,09; e R\$ 2.944.842.906,00 relativo ao empréstimo transferido para a Petrobrás de US\$ 1.000.000.000,00 e R\$ 179.184.989,74 dos recursos provenientes de aumento de capital, ambos transferidos em 30/09/2004;

- com isso, ficou evidenciado que a transferência de recursos para a Petrobrás em 30/12/2003, no valor de R\$ 2.018.982.017,00 constitui-se na verdade em empréstimo concedido àquela empresa sem qualquer encargo financeiro.

Foram efetuadas as seguintes glosas dos juros proporcionais contabilizados como despesa, relativos ao empréstimo no exterior, em 30/12/2003, por se tratar de despesa desnecessária às atividades da interessada:

(i) no período de 01/01/2004 a 19/09/2004 (dia anterior à celebração do contrato de compra e venda de ativos), glosa de R\$ 38.258.931,85 correspondentes aos juros sobre R\$ 2.018.982.017,00 (fls. 404/406);

(ii) no período de 20/09/2004 a 22/12/2004 (data anterior ao dia da emissão das notas fiscais relativas a transferência de ativos), glosa de R\$ 9.005.133,88 correspondente aos juros sobre R\$ 477.171.387,00, que é a diferença entre R\$ 2.018.982.017,00 e R\$ 1.541.810,630,00;

(iii) no período de 23/12/2004 (data da emissão das notas fiscais) a 31/12/2004 (data do balanço), glosa de R\$ 928.702,85 correspondentes aos juros sobre R\$ 291.758.192,80, que é a diferença entre R\$ 2.018.982.017,00 e o montante dos ativos vendidos pela Petrobrás à interessada, até 23/12/2004, no montante de R\$ 1.727.223.824,09;

(iv) no período de 01/01/2005 a 09/05/2005 (data anterior ao da emissão das notas fiscais de venda de ativos suficiente para liquidação do empréstimo de R\$ 2.018.982.017,00), glosa de R\$ 12.430.853,98 correspondente aos juros sobre R\$ 291.758.192,80.

Concluiu que as vendas efetuadas pela Petrobrás (com código de operação 5551 — "venda de bens do ativo imobilizado"), no total de R\$ 1.930.050.313,83 (fls. 428/429) tiveram como objetivo regularizar o saldo remanescente de R\$ 291.758.192,91 e parte do empréstimo para a Petrobrás, em 30/09/2004, no valor de R\$ 2.944.842.906,00 oriundo do empréstimo obtido no exterior, de US\$ 1.000.000.000,00, contabilizado a crédito de BB FUND 2. O valor das notas, no total de R\$ 1.930.050.313,83, foi creditado à conta 1.3.02.35.0001- "adiantamento p/aquisição ativo imobilizado" e debitado à conta do mesmo grupo do ativo, 1.3.02- "Bens móveis custo corrigido", (Razão As fls. 372/377) ficando tal conta com saldo devedor de R\$ 1.485.735.774,71.

Sobre a restituição pela Petrobrás à CLEP de parte dos adiantamento/empréstimos citados, relatou que, em 03/01/2006, através dos lançamentos no Diário e Razão (fls. 396/397), foi contabilizada a quantia de R\$ 1.485.735.774,71, a crédito da conta 1.3.02.35.00001, com o histórico "reembolso da Petrobrás referente a ativos não transferidos", sendo que, desse valor, foram utilizados pela interessada R\$ 1.479.693.600,00 para amortização de parte de sua dívida no exterior, correspondente ao empréstimo de US\$ 1.000.000.000,00 (fl. 430), resultando na amortização de US\$ 630.000.000,00, conforme contratos de câmbio (fls. 324/346).

Concluiu, em síntese, que o fato da Petrobrás não dispor de ativos para liquidar os valores tomados da interessada, confirma o entendimento de que a transferência dos mesmos teve como objetivo financiar a Petrobrás, indicando posterior transferência de ativos como meio de justificar os empréstimos e que o entendimento da existência de empréstimo da interessada para a Petrobrás se reforçaria por não haver contrato dando cobertura ao

empréstimo/transferência no montante de R\$ 2.944.842.906,00; que o valor das compras contratadas através do "contrato de compra e venda de ativos" de 20/09/2004, que veio a ser coberto pela notas fiscais emitidas em 23/12/2004, totalizando R\$ 1.727.223.824,09, sequer dava para cobrir o valor do empréstimo anterior para a Petrobras, no valor de R\$ 2.018.982.017,00; e, que somente a partir de 10/08/2005 começou a se concretizar a venda de novos ativos, com a emissão de notas fiscais, portanto dez meses e vinte dias após a transferência para a Petrobrás do valor de R\$ 2.944.842.906,00. Assim, a transferência de R\$ 2.944.842.906,00 de 30/09/2004 caracteriza-se em efetivo empréstimo, ainda mais por não se confirmar a venda de ativos relativa aos recursos restituídos pela Petrobrás à interessada, em 03/01/2006, no montante de R\$ 1.485.735.774,71 (US\$ 630.000.000,00).

Sobre o empréstimo de R\$ 2.944.842.906,00, correspondente a US\$1.000.000.000,00, considerando que os juros lançados na conta de despesa constituem uma despesa desnecessária, foram glosadas as despesas de juros, no valor de R\$ 236.078.536,15 (R\$ 64.319.666,67 em 2004 e R\$ 171.758.869,49 em 2005), relativo aos valores repassados à Petrobrás (fls. 404/409), sendo esclarecido que:

- a glosa de 2004 foi calculada sobre o valor do empréstimo de R\$ 2.944.842.906,00 entre 30/09/2004 e 22/12/2004 (fase pré-operacional) e entre 23/12/2004 e 31/12/2004, período em que a empresa já estava operando;

- no período de 30/09/2004 a 22/12/2004 as despesas de juros totalizaram R\$ 58.947.563,44 alterando o saldo do Ativo Diferido — "Gastos com implantação" no ano de 2004; e, no período de 23/12/2004 a 31/12/2004 foram glosadas despesas no montante de R\$ 5.372.103,23 que integraram o resultado do exercício;

- no ano de 2005, as glosas foram proporcionais ao valor do empréstimo no período de 01/01/2005 até as datas das vendas de ativos feitas através das notas fiscais relacionadas nas fls. 428/429; e até 31/12/2005 sobre R\$ 1.306.550.784,97, sendo que nas datas das vendas realizadas em 10/08/2005 foram reduzidos R\$ 291.758.192,80, valor suficiente para liquidar o empréstimo de R\$ 2.018.982.017,00 de 30/12/2003, tendo sido glosadas as despesas de juros no montante de R\$ 171.758.869,48 (fls. 433/435);

- até 22/12/2004, as receitas e despesas apuradas pela interessada foram contabilizadas na conta 1.3.06.01.0001 — "Gastos com estruturação", no Ativo Diferido. Assim, por se encontrar a interessada em fase pré-operacional, as glosas dos juros apurados até essa data tiveram reflexos no saldo da citada conta e não interferiram na determinação do lucro líquido e real do ano de 2004;

- no período de 23/12/2004 a 31/12/2004 houve glosa de despesas de juros em parte absorvida pelo prejuízo apurado pela empresa no ano de 2004, constituindo redução desse.

Na **impugnação**, em síntese, foram alegados pela autuada, que:

- seu objetivo social é a locação de equipamentos petrolíferos e o montante adquirido através de empréstimo no exterior serviu para aquisição de bens do ativo imobilizado da Petrobrás para posterior formalização de contrato de locação, sendo a finalidade do empréstimo, em última análise, o cumprimento do seu objeto social, com taxas de juros praticados no mercado internacional;

- dada a necessidade de pagamento de juros fixados em empréstimos por força contratual e a habitualidade de sua cominação diante da própria natureza do negócio jurídico oneroso celebrado, pode o montante ser deduzido a título de despesa operacional, de acordo com o art. 299 do RIR/1999;

- de acordo com os itens 4 e 5 do Parecer Normativo CST nº 32/81, o requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie do negócio;

- o pagamento de juros contratuais não derivaram de ato de liberalidade e a fiscalização não pode ampliar a interpretação da lei para alcançar bens ou despesas que, direta ou indiretamente, estejam relacionados com a produção da empresa;

- a jurisprudência administrativa é no sentido de que os encargos financeiros de empréstimos contraídos para financiar as atividades da pessoa jurídica são dedutíveis sob a rubrica de despesa operacional, impondo como condição que a efetividade do empréstimo seja comprovada e os encargos financeiros pagos ou creditados sejam os usuais do mercado;

- o art. 22 da Lei 9.430/96 determina a possibilidade de dedutibilidade dos juros incorridos em contrato de mútuo com o fito de remunerar o *spread bancário*;

- o lançamento constituiu-se em tributação do seu patrimônio, em detrimento do princípio da capacidade contributiva (art. 145 da Constituição da República);

- quanto ao auto de infração de CSLL, sustentou que inexistia disposição legal expressa e específica que impulsione adições à sua base de cálculo concernentes a despesas operacionais, consoante jurisprudência administrativa e que, não se encontrando na Lei nº 7.689/1988 e demais de regência da CSLL, norma que disponha explicitamente sobre a impossibilidade de exclusão ou adição de despesas assemelhadas a que ora se discute, seria de rigor aceitar a sua dedutibilidade;

- a incidência da CSLL e do IRPJ sobre os valores pagos a títulos de juros não grava um ganho presuntivo de riqueza, e sim parcela do seu patrimônio, em violação ao princípio do não-confisco (art. 150, IV, da Constituição Federal).

A 5ª Turma da DRJ/RJOI julgou a impugnação procedente em parte, exonerando o crédito tributário referente à CSLL e mantendo o crédito referente ao IRPJ, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. INDEDUTIBILIDADE.

À luz do art. 299 do RIR/1999, são indedutíveis as despesas que não estejam estreitamente vinculada as atividades da empresa e a manutenção de sua fonte produtiva, sendo admitidas somente aquelas usuais ou normais aos tipos de transações, operações ou atividades da pessoa jurídica.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

As instancias administrativas são incompetentes para a análise de inconstitucionalidade e ilegalidade de ato validamente editado e produzido segundo as regras do processo legislativo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005

BASE DE CÁLCULO. DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS.

A base de cálculo da contribuição a que se reporta a Lei nº 7.689/1988, alterada pela Lei nº 8.034/1990, é distinta daquela do IRPJ, conforme referendada pelo artigo 38 da Lei nº 8.541/1992, sendo-lhe determinados apenas os ajustes previstos no artigo 2º, tanto da Lei nº 7.689/1988, como da Lei nº 8.034/1990. Assim, despesas não necessárias estipuladas no Regulamento do Imposto sobre a Renda, não dão causa para autuação na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Em razão do montante exonerado, houve recurso de ofício.

Cientificado dessa decisão em 09/06/2010 (fl.768), o contribuinte, inconformado, apresentou recurso voluntário, em 09/07/2010 (fls.769-792), em que, basicamente, repisa as razões da impugnação, sustentando, em síntese, que:

- As despesas com juros dos empréstimos financeiros possuíam um nexo de causalidade direta com suas atividades, uma vez que apenas com o referido capital foi possível adquirir os ativos para serem locados a Petrobrás;
- O intuito das empresas sempre foi o de, efetivamente, realizar operação de compra e venda de ativos, seguida de locação.

Em contrarrazões (fls.800-818), a PGFN manifesta-se pela manutenção integral do lançamento, discorrendo sobre a real finalidade das operações de compra e venda de ativos, que representariam um “negócio indireto”, visto que o objetivo seria financiar a Petrobrás, real beneficiária do empréstimo. Considera que a compra e venda de um bem associada a sua locação e que inexistiu uma causa econômica para o negócio na forma como declarado, destacando que a Petrobrás sequer tinha ativos suficientes para dar cumprimento ao ajuste pactuado, tendo devolvido parte do dinheiro que lhe havia sido repassado.

Defende que “os repasses caracterizaram, em verdade, uma operação de mútuo entre as empresas envolvidas e a posterior transferência de ativos para o autuado foi a alternativa encontrada para se garantir os empréstimos”.

Aduz que o não é permitido ao contribuinte utilizar qualquer meio para se evadir à tributação e que procedimento da fiscalização foi acertado, ao apurar a real finalidade das operações realizadas e perquirir os efeitos jurídicos e práticos que delas se observam.

Sobre o recurso de ofício, defende como a existência de fundamentação legal para o lançamento de CSLL, destacando que as despesas que não forem necessárias não podem

ser consideradas como despesas operacionais, logo, não podem ser deduzidas da base de cálculo da CSLL. Cita como precedentes os acórdãos nº 105.17157 e 107.08870.

O processo foi sorteado a esta relatora em 25 de novembro de 2011, conforme ata assinada pelo presidente da 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF. Posteriormente, o processo foi solicitado pela Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional no Rio de Janeiro e movimentado. Petição juntada aos autos pela recorrente, de 14/03/2012, contrapõe a informação dada pela PRFN-RJ de que a liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança nº 2010.51.01.016555-4 estaria amparando seu direito neste processo, esclarecendo que naquela ação se discute a nulidade da intimação editalícia efetivada no bojo do Processo Administrativo nº 12898.001182/2009-12, em que se exige o Imposto de Renda na Fonte resultante da diferença entre as alíquotas de 25% e 12,5% em decorrência da remessa de valores ao exterior (BB Tóquio), pede o desentranhamento da petição da PRFN-RJ (fls.821/822) e a imediata distribuição para julgamento.

Posteriormente, verificando que o processo havia sido indevidamente sorteado para outro relator, a relatora informou, via correspondência eletrônica, a distribuição ocorrida em novembro de 2011 e solicitou a devolução dos autos, o que foi atendido, conforme despacho (fl.825), permitindo a inclusão em pauta para julgamento.

Após o início do julgamento, a recorrente, em 24/07/2013, apresentou petição nos autos (fls.849 e ss), em que pede a juntada de documentos, justificando-se que isso se deve *“única e exclusivamente ao fato de que somente agora fora eles obtidos, como resultado de insistentes diligências feitas junto à Petrobrás”*, com a finalidade precípua de demonstrar que, *“já em 2003, estava clara a intenção de realizar a operação consubstanciada na aquisição de ativos pela Recorrente para a posterior locação para a Petrobrás”*. Junta os seguintes documentos:

- doc.1: “Anexo 2-B - LISTA DE ATIVOS COMPROMISSADOS”
- doc.2: ”CONTRATO DE LOCAÇÃO DE ATIVOS ENTRE LANGSTRAND HOLDINGS S.A. E PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS”, de 23/12/2003;
- doc.3: “CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE ATIVOS entre PETROLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRAS e COMPANHIA LOCADORA DE EQUIPAMENTOS PE TROLIFEROS – CLEP”, de 20 de setembro de 2004;
- doc.4: “DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS COMPANHIA LOCADORA DE EQUIPAMENTOS PETROLÍFEROS 31 de dezembro de 2004 e 2003 com Parecer dos Auditores Independentes”;
- doc.5: "Relatório de Medição" emitido pela Petrobrás, referente ao pagamento do valor locatício devido no período compreendido entre 20.09.2004 e 20.03.2005, no valor de R\$ 87.450.307,63 (oitenta e sete milhões, quatrocentos e cinquenta mil, trezentos e sete reais e sessenta e três centavos).

Instada a se manifestar, a PGFN, inicialmente, invoca o princípio da eventualidade ou da preclusão. Em seguida, alega que *“os contratos de compra e venda e de locação de ativos devem ser analisados, sob a ótica do fim visado pelas partes e não apenas a causa típica do negócio adotado”*. Sustenta que *“correta se mostra a autuação, uma vez*

Processo nº 12898.001180/2009-15
Acórdão n.º **1202-001.056**

S1-C2T2
Fl. 12

constatada a pretensão do contribuinte em valer-se do contrato de compra e venda e locação de ativos para camuflar um efetivo contrato de mútuo ou empréstimo de dinheiro entre as partes envolvidas, no qual a transferência de ativos serviu apenas como forma de garantia do empréstimo.” Ao final, requer sejam desconsiderados os documentos “intempestivamente” anexados e seja negado provimento do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso preenche as condições de admissibilidade, inclusive a temporal, devendo ser conhecido.

Sobre a juntada de documentos após o prazo de impugnação, a justificativa dada pela recorrente em relação ao documento 5 ("Relatório de Medição" emitido pela Petrobrás) pode ser considerada enquadrada no art. 16, §4º, alínea "a" do Decreto nº 70.235/72, visto que oriundo de terceiros. Quanto aos demais documentos, considera-se que já constavam dos autos ou, ao menos, estiveram à disposição da autoridade fiscal, e não inovam o litígio, pelo que sua juntada neste momento em nada prejudica o devido processo legal.

A autuação fiscal guerreada corresponde à glosa de despesas de juros consideradas desnecessárias e sem relação estreita com as atividades da autuada, ora recorrente.

Fundamento da autuação do IRPJ, o art. 299 do RIR/99 traz a regra geral para que as despesas sejam consideradas dedutíveis:

Art.299.São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§1ºSão necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §1º).

§2ºAs despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §2º).

§3ºO disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Nos termos da legislação tributária, as despesas operacionais, para serem consideradas legítimas e passíveis de dedutibilidade na apuração do resultado tributável, devem guardar natural e íntima relação com a atividade da empresa e com a manutenção da respectiva fonte produtora.

Diante disso, para fins de dedutibilidade da despesa na apuração do resultado tributável são exigidos os requisitos de necessidade e usualidade ou normalidade, observando que são necessárias as despesas essenciais para a consecução dos objetivos sociais, ainda que secundários, desde que vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos; são normais as despesas ordinariamente realizadas nas atividades e operações destinadas à manutenção da

fonte produtora; e são usuais aquelas realizadas de maneira frequente ou habitual em determinado tipo de atividade ou operação.

Assim, cabe ao contribuinte comprovar, mediante documentação hábil e idônea, que não apenas suportem os lançamentos contábeis decorrentes, mas que justifiquem e atestem a dedutibilidade das despesas necessárias, normais e usuais à atividade da empresa.

Segundo a acusação fiscal, considerando-se a desnecessidade de pagamento de juros sobre recursos repassados a terceiros, sem qualquer ônus, sequer cobrança de repasse dos próprios juros à verdadeira beneficiária, Petrobrás, foram glosados os juros somente nos períodos em que a transferência, para a Petrobrás, dos recursos que o originaram, não representaram, intrinsecamente, qualquer correlação com a aquisição de equipamentos.

A defesa sustenta a necessidade da despesa, por estar relacionada com as atividades da mesma, e sua dedutibilidade na apuração do resultado tributável. Alega que, nas transferências realizadas entre ela e a Petrobrás não seria possível identificar os elementos indicados na legislação como necessários à configuração de operação de mútuo, por se tratar de operação de compra e venda com adiantamento de valores e que a finalidade do empréstimo obtido no exterior foi a de possibilitar à recorrente o cumprimento do seu objeto social.

A PGFN, por sua vez, sustenta o caráter artificial da conduta da recorrente ao tentar ocultar um financiamento em benefício da Petrobrás, através de contrato de compra e venda de um bem associado à sua locação, considerando que *“os repasses caracterizaram, em verdade, uma operação de mútuo entre as empresas envolvidas e a posterior transferência de ativos para o autuado foi a alternativa encontrada para se garantir os empréstimos”*.

A justificativa da despesa depende da análise da sistemática das operações ocorridas no caso concreto. Vejamos.

Dos autos se extrai que a recorrente contratava empréstimo no exterior pagando juros iniciais de 2,5% a.a. e, posteriormente, de 8% a.a., efetuando a apropriação de juros lançados como despesa, na conta 3.3.03.03.0007 — "Juros s/empréstimos BB FUNDS", para, em seguida, repassar os recursos à Petrobrás, sem qualquer remuneração.

A autoridade fiscal iniciou o procedimento pela análise do empréstimo de US\$ 700,000,000.00, tomado pela recorrente em 23/12/2003 e, após, verificou o empréstimo de US\$ 1,000,000,000.00, tomado em 26/08/2004.

Após essa data, a recorrente firmava com a Petrobrás contratos que caracterizavam, segundo esclareceu na impugnação, a operação de *Sale Lease back*, em que eram adquiridos ativos de propriedade da Petrobrás para imediatamente locá-los à antiga proprietária, a qual prosseguia no uso dos bens nas mesmas atividades em que estavam sendo antes utilizados, havendo a possibilidade de aquisição de bens no mercado, caso em que eram previstos adiantamentos de numerário.

O “contrato de locação de ativos” datado de 23/12/2003 não foi aceito pela fiscalização por considerar que tal contrato não poderia embasar qualquer aquisição de bens ou locação dos mesmos, quando sequer estavam relacionados os bens a serem adquiridos e locados, bem como a locação de bens não era atividade da empresa naquela época.

Como relatado, a alteração do estatuto e razão social para a atual Companhia Locadora de Equipamentos Petrolíferos-CLEP, mudando o objeto social para "aquisição de ativos a serem locados a Petrobrás", com aumento significativo do capital social e ingresso de novos sócios, somente ocorreu em 20/09/2004, após a data do segundo empréstimo (26/08//2004).

Nesse caso, como até 20/09/2004, sequer havia previsão no objeto social de locação de equipamentos, não é possível concluir, como sustenta a recorrente, que o empréstimos tomados em 23/12/2003 e em 26/08/2004 e a transferência do montante para a Petrobrás, respectivamente, em 30/12/2003 e em 30/09/2004, tiveram como objetivo a aquisição de equipamentos para locação, o que, segundo ela, estaria ligado às suas atividades sociais. Contudo, o que se vê é que, ao menos naquela época, não estavam relacionados.

Ademais, ainda, segundo o “contrato de locação de ativos” datado de 23/12/2003, a recorrente compraria para, depois, locar à Petrobrás, ativos no valor de R\$ 2.032.740.183.39. Todavia, o contrato de compra e venda de ativos, de 20.09.2004, estabeleceu a transferência para a recorrente de ativos no valor de R\$ 1.541.810.630.00, sendo que a efetiva transferência por notas fiscais ocorreu somente em 23/12/2004.

Nota-se que, de fato, houve um grande descompasso entre os valores e datas das transações. Como relatado, em 30/09/2004, o saldo da conta 1.3.02.35.0001 (recursos entregues à Petrobrás) passou a ser de R\$ 5.143.009.912,74, sendo: R\$ 2.018.982.017,00 da transferência em 31/12/2003, R\$ 2.944.842.906,00 da transferência de 30/09/2004 e mais R\$ 179.184.989,74 de transferência, em 30/09/2004, provenientes de aumento de capital. Enquanto isso, na mesma época (20/09/2004), os ativos entregues representavam apenas R\$ 1.541.810.630,00. Apenas posteriormente, no período de 23/12/2004 a 24/11/2005 foram transferidos mais ativos à recorrente, equivalentes ao montante de R\$ 2.115.462.908,03.

Ainda assim, restou a diferença de R\$ 1.485.736.374,71, que foi devolvida pela Petrobrás, em 03/01/2006, a título de reembolso, por falta de ativos a serem entregues, e a seguir utilizada para amortização do empréstimo no exterior.

Esses fatos, por si só, derrubam uma das alegações da recorrente de que “a leitura da Cláusula “2.02” do Contrato de Locação de Ativos não deixa margem de dúvida de que a propriedade dos ativos adquiridos pela Petrobrás era **automaticamente** transferida à Recorrente, o que seria a essência por trás das operações de *sale-lease-back*”.

Ora, se os empréstimos foram tomados no exterior em 23/12/2003 e 26/08/2004, repassados à Petrobrás em 30/12/2003 e 30/09/2004, respectivamente, sem qualquer ônus, e a aquisição dos equipamentos somente ocorreu em 23/12/2004, não é possível concluir que os montantes repassados representaram a efetiva e “automática” aquisição de bens e equipamentos para posterior locação (*sale lease back*), como sustenta a recorrente, sendo que sequer a transferência de ativos se deu conforme o combinado e parte dos recursos adiantados foram “reembolsados”.

Ao contrário, a única conclusão possível, no caso, é aquela a que chegou a fiscalização, ou seja, de que houve um simples empréstimo a terceiros (Petrobrás), sem qualquer ônus ou contrapartida. Reforça essa conclusão o volume de recursos transacionados, da ordem de bilhões de reais, e o tempo em que ficaram à disposição da Petrobrás sem qualquer remuneração.

Diante disso, evidencia-se a desnecessidade do pagamento de despesas de juros em relação aos empréstimos realizados no exterior, quando não comprovada sua vinculação com a realização dos objetivos sociais da recorrente.

Verifica-se que a fiscalização, corretamente, glosou os juros somente nos períodos em que a transferência dos recursos obtidos, via empréstimo, para a Petrobrás, não teve qualquer correlação com a aquisição de equipamentos. As glosas foram efetuadas entre a data de obtenção do empréstimo no exterior (23/12/2003 e 26/08/2004) e transferência dos recursos para a Petrobrás (30/12/2003 e 30/09/2004) e a efetiva aquisição de equipamentos da mesma, através de notas fiscais (emitidas de 23/12/2004 a 24/11/2005), até a data da quitação dos empréstimos à Petrobrás (03/01/2006).

A redução do lucro operacional com despesas decorrentes de empréstimo repassado a terceiro sem qualquer contrapartida, e sem ter relação com as atividades da mutuária, ora recorrente, não se justifica, por não se basear em um negócio jurídico real e efetivo.

Cabe citar a doutrina do festejado Marco Aurélio Greco (2008, 201-203), que, ao tratar sobre o tema do abuso do direito de auto-organização no âmbito tributário, considerou:

[...] a possibilidade de serem identificadas situações concretas em que os atos realizados pelos particulares, embora juridicamente válidos, não serão oponíveis ao Fisco quando forem fruto de um uso abusivo do direito de auto-organização que, por isso, compromete a eficácia do princípio da capacidade contributiva e da isonomia fiscal. [...]

[...] sempre que o exercício da auto-organização se apoiar em causas reais e não unicamente fiscais, a atividade do contribuinte será irrepreensível e contra ela o Fisco nada poderá objetar, devendo aceitar os efeitos jurídicos dos negócios realizados. [...] No entanto, os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real e predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo; neste caso, o Fisco a eles pode se opor, desqualificando-os fiscalmente para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato. Ou seja, se o objetivo predominante for a redução da carga tributária, ter-se-á um uso abusivo do direito.

É certo que uma operação com finalidade exclusiva de redução da carga tributária não pode ser oponível ao Fisco.

Sobre o tema, vale a pena fazer referência ao voto da ex-Conselheira Sandra Faroni, proferido no Acórdão nº 101-94.986, 19/05/2005, da antiga Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em que a ilustre relatora, analisando uma situação em que a remuneração das debêntures se dava unicamente mediante participação nos lucros, após citar farta doutrina, destaca, *in verbis*:

Como se vê, não obstante prevista em lei, não parece ser tão pacífico que a remuneração das debêntures sob forma exclusiva

de participação no lucro seja normal. Embora, talvez, legal, não há evidências de que essa forma de remuneração seja usual.

Inegavelmente, a operação praticada não encontra vedação expressa na lei. Mas isso não significa que se trate de operação usual e normal, a respaldar a dedutibilidade da remuneração das debêntures emitidas.

Não se discute que o empresário pode gerir seus negócios com inteira liberdade, inclusive sendo lícito e até desejável fazê-lo de forma a obter maior economia de tributos possível. Há, todavia, uma diferença entre atuações que objetivam os negócios empresariais e atuações que objetivam exclusivamente reduzir artificialmente a carga tributária. O direito do contribuinte de auto-organizar sua vida não é ilimitado. Os direitos de alguns sofrem limitações impostas pelos direitos de outrem. Atuando dentro da lei, o empresário é livre para gerir os seus negócios, mas não para gerir os negócios do Estado.

*A mais moderna corrente doutrinária entende que a **ótica da análise não deve ser sob o ângulo da licitude ou ilicitude (a licitude é requisito prévio), mas sim, da oponibilidade ou inoponibilidade dos seus efeitos ao fisco.** O conceito de legalidade a ser observado não tem sentido estrito de corresponder à conduta que esteja de acordo com os preceitos específicos da lei, mas sim um sentido amplo, de conduta que esteja de acordo com o Direito, que abrange, além da lei, os princípios jurídico. Assim, cada caso deve ser analisado com cuidado, para decidir sobre a oponibilidade ao fisco dos negócios formalizados. Dentro dessa ótica, se o negócio lícito, embora não usual, se apoiar em causas reais, em legítimos propósitos negociais, contra ele o Fisco nada pode objetar. **Todavia se adotada uma forma de negócio jurídico inusual, sem um real propósito negocial, mas visando apenas reduzir artificialmente a carga tributária, o Fisco a ele pode se opor**". (destacou-se)*

É exatamente o que se verifica nestes autos. De se referir, ainda, que, considerando a acusação fiscal em análise, suportada pela minuciosa descrição dos fatos, a apontar para a desnecessidade das despesas de juros decorrentes daquele contrato no período glosado, eventual imputação de simulação à operação, em nada alteraria a natureza do lançamento.

Situação semelhante já foi analisada pelo Conselho de Contribuintes, tendo ficado consignado que a imputação da simulação do contrato é irrelevante para a caracterização da desnecessidade da despesa, como se vê abaixo:

IRPJ. CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE CONTRATOS FUTUROS DE TAXAS DE CÂMBIO DE CRUZEIROS REAIS POR DÓLAR COMERCIAL. RESSARCIMENTO POR DESISTÊNCIA DE CONTRATO. Quanto uma empresa assina 150 contratos de promessa de compra e venda de dólar comercial, com empresas que não tem qualquer posição naquela moeda e nem tem capacidade econômica e nem financeira (microempresas, empresas de pequeno médio porte) e empresas não

identificadas e, ainda, desiste da compra ou venda do dólar comercial e paga o ressarcimento (multa contratual) por desistência de contrato, estas operações não preenchem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade para serem apropriados como custos ou despesas operacionais, independentemente da imputação da simulação de contratos.

(Data da Sessão: 21/05/2002; Relator(a): Kazuki Shiobara; Nº Acórdão: 101-93826)

No caso concreto, a ausência de propósito negocial fica evidenciada, uma vez que operação de empréstimo no exterior teve por objetivo precípuo o repasse de recursos a terceiros, caracterizando adiantamento de numerário, sem a devida remuneração em contrapartida, considerando-se o prazo e os valores envolvidos. Todavia, a operação realizada foi útil para fazer surgir uma despesa financeira reconhecida na contabilidade da recorrente e utilizada para reduzir o lucro real apurado nos anos calendário 2004 e 2005, de forma indevida.

Como se viu, a situação formalizada em papel, através de contratos de aquisição e locação de ativos com a Petrobrás, não se fez acompanhar da efetiva realização das transações declaradas, demonstrando clara divergência entre a verdade formal e a verdade material. Todos os fatos demonstrados nos autos, ao contrário do que sustenta a recorrente, contribuem para revelar a verdadeira intenção das partes, a de repasse para terceiros de recursos obtidos via mútuo feneratício em condições de liberalidade.

No caso de empréstimos repassados a empresa interligada sem qualquer encargo financeiro, a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes já era firme no sentido de que são consideradas não necessárias (Acórdãos nº 108-07360/2003, 103-21142/2003, 103-13446/93 e 101-79646/90).

Veja-se que, embora não interligadas à época, a relação de proximidade comercial e financeira entre as envolvidas na operação objeto de fiscalização está evidenciada nos autos. Embora sem ter relação direta com o deslinde da questão, demonstra a intrínseca relação comercial entre as envolvidas o fato de que, à época da assinatura do contrato de locação de ativos, em 23/12/2003, a LANGSTRAND HOLDINGS-S.A. (atual CLEP, ora recorrente), tinha sede na Rua Funchal, nº 263, 10 1 andar, sala 15-D, na cidade de São Paulo e, no momento do Segundo Aditivo ao Contrato de Locação de Ativos, em 20/09/2004, a recorrente, possuía sede na Avenida República do Chile, nº 65, 4º andar, sala 401 "C", na cidade do Rio de Janeiro, enquanto a PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRAS, tinha sede no mesmo endereço, na Avenida Republica do Chile, nº 65, 9º andar, na cidade do Rio de Janeiro.

Ademais, no "Relatório de Medição" juntado aos autos após o início do julgamento (doc. 05), emitido pela Petrobrás, referente ao pagamento do valor locatício devido no período compreendido entre 20.09.2004 e 20.03.2005, consta do campo "observações" os seguintes dizeres: *"este pagamento se refere a aluguel devido à empresa CLEP que é uma estrutura financeira ligada à PETROBRÁS"*.

Ou seja, desde aquela época, embora sem qualquer participação acionária, verificava-se a relação próxima entre as contratantes. Atualmente, a recorrente é subsidiária integral da Petrobrás.

No caso concreto, muito embora inexistia, à época dos fatos, a caracterização do vínculo entre a destinatária final dos recursos objeto do empréstimo oneroso, restou

demonstrada a inexistência de correlação entre os juros de mora glosados e as atividades da empresa, antes da transferência dos bens adquiridos para locação, sendo as correspondentes despesas desnecessárias e indedutíveis para fins de apuração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ.

Nesse sentido, como complemento às razões de decidir, cabe, ainda, referir a decisão mencionada na tribuna pelo douto Procurador da Fazenda Nacional, no acórdão nº 3102-001.764, de 26/02/2013, que julgou o lançamento de IOF sobre a mesma operação, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS IOF

Ano-calendário 2004, 2005

AQUISIÇÃO DE ATIVOS PARA LOCAÇÃO AO VENDEDOR. SALE LEASE BACK. RECURSOS APLICADOS. ADIANTAMENTO. CONDUTA ATÍPICA. MÚTUO. CARACTERIZAÇÃO. INCIDÊNCIA.

Ainda que a transação conhecida por Sale Lease Back, identificada pela aquisição de ativos para imediata locação pelo comprador ao vendedor, seja uma forma de financiamento do capital de giro não compreendida entre as hipóteses de incidência do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários IOF, a identificação de uma conduta atípica na operacionalização do negócio, mediante adiantamento de valores expressivos somente muito mais tarde empregados no objeto avençado, caracteriza operação de crédito (mútuo) para fins de incidência do Imposto.

Recurso de Ofício Provido

Naquele voto, o ilustre relator Conselheiro Ricardo Paulo Rosa, ao analisar a mesma situação fática, a qual deu ensejo também ao lançamento de IOF, fez constar em seu voto condutor:

O todo foi executado em desacordo com os pressupostos que orientam as regras negociais mais comezinhas, com total ausência de razoabilidade.

Inaceitável que bilhões de reais sejam transferidos a terceiro e fiquem em seu poder por um período de tempo suficientemente longo para reverterem expressivos rendimentos, fossem empregados na menos rentável aplicação financeira disponível no mercado. E isso, sem nenhum ônus para Petrobrás e sem qualquer razão que justificasse a disponibilização com tanta antecedência.

E nem se fale em pagamento antecipado. A teor do item 11 do Contrato assinado entre as partes, foi prevista a transferência de recursos para posterior aquisição de ativos. Não me parece que tenha se constituído em pagamento, mas em adiantamento de numerário, como, de fato, previa o contrato (embora com

finalidade de aquisição de bens no mercado e não de bens pertencentes à Petrobrás). Até por isso, parte foi devolvida ao final.

De fato, não há como aceitar que a compra de um bem seja realizada mediante a transferência de um quantum expressivamente superior ao seu valor e quase um ano antes da efetiva tradição, sendo depois o saldo restituído ao vendedor.

Por outro lado, também inadmissível que um adiantamento seja realizado de forma graciosa e despropositada, quando se fala de cifras do vulto das que aqui foram movimentadas.

O que parece ficar muito claro é que o negócio avençado terminou por ser executado de forma absolutamente atípica e sem motivação plausível.

*Como já disse, não vejo elementos no processo que permita dizer que **sale lease back** não ocorreu ou dissimule outro negócio. Contudo, da maneira como processado, terminou por constituir, no seu bojo, outro negócio paralelo, não declarado.*

Uma vez que a transferência antecipada não seja reconhecida como pagamento pelo preço dos ativos mais tarde transferidos, parece-me que esteja bem caracterizada a disponibilização de recursos financeiros à Petrobrás, que a Companhia, a teor do lançamento que fez na contabilidade, das disposições contratuais e dos eventos que se sucederam, pretendia receber de volta, restando por caracterizada a operação de crédito correspondente ao mútuo.

Em decisão recente, essa Turma manifestou-se acerca da extensão do conceito de mútuo para fins de caracterização da ocorrência do fato gerador do IOF.

Reproduzo pertinentes considerações do i. Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro ao longo do Voto proferido no Acórdão 3102000.988, de 04 de maio de 2011.

Em suma, cabe a este Colegiado decidir se, como alega o Fisco, as narradas entregas de recursos assumem os contornos de operações de mútuo, extintas mediante o aumento da participação na sociedade mutuária ou devolução do montante transferido, ou se, como alega o Sujeito Passivo, investimentos, sob a forma de antecipações para futuro aumento de capital.

*Tal distinção é crucial em função de que, nos termos do art. 13 da Lei nº 9.779, de 1999, operações de crédito **correspondentes** a mútuo (veja-se que a lei não falou em operações de mútuo), entre pessoas jurídicas, sujeitam-se à incidência do imposto. Confira-se:*

[...] Como é possível perceber, o legislador não condicionou a incidência do imposto à formalização de um contrato de mútuo, mas exclusivamente à concretização de uma operação de crédito correspondente a tal figura contratual, atualmente regulada pelo

art. 586 e seguintes do Código Civil aprovado pela Lei nº 10.406, de 2002, que tem redação idêntica à do art. 1.256 do Código Civil de 1916.

[...] Sabe-se, com efeito, que a pessoa jurídica que entregou os recursos os contabilizou como investimento e que a escrituração regular faz prova em favor da sociedade, mas isso não implica que este julgador retire dos elementos carreados ao processo interpretação idêntica à da assumida pelo responsável pela escrituração.

Até porque, como é cediço, em última análise, um empréstimo concedido em condições favoráveis ao fornecedor dos recursos, sob a ótica do mutuante, é um investimento, mas, evidentemente, não deixa de ser uma operação de mútuo.

Assim, sem que fique demonstrado que os recursos repassados representavam realmente um pagamento antecipado para aquisição de ações ou cotas a serem criadas quando do aumento de capital, em verdade, tem-se delineada uma operação de crédito, com os contornos de um contrato de mútuo, que poderia até estar garantida por um futuro aumento de capital.

[...] Por outro lado, e a meu ver mais importante, extrai-se dos autos, ainda, que, sem qualquer justificativa, valores entregues em 2004 e 2005 só foram efetivamente capitalizados no final de 2006, o que prejudica a convicção de que o animus contratual, pelo menos por parte da receptora dos recursos, era aumentar a participação da Energisa em seu capital social.

Discordo, finalmente, que a caracterização do contrato de mútuo dependa da restituição integral dos recursos. É perfeitamente possível que, ao invés da restituição do montante, as partes extingam o vínculo obrigacional mediante a entrega de coisa móvel diversa da mutuada.

Nesse ponto, tomo emprestada a lição de Orlando Gomes, que, com a habitual clareza, pontifica:

“O contrato de mútuo tem por objeto, comumente, dinheiro, coisa fungível por excelência. Mercadorias e títulos constituem, também, embora menos freqüentemente, objeto de mútuo. Quanto a estes, tanto faz que se leve em conta a quantia que representam ou o número de valores da mesma classe.

Pode-se entregar mercadoria em determinado valor para que o mutuário devolva dinheiro...”

Também não vislumbro, apenas para argumentar, que o negócio jurídico inicialmente entabulado seja alterado em razão de fato posterior à sua celebração.

Ou seja, se, por exemplo, as partes celebraram, ainda que tacitamente, contrato de mútuo, a eventual extinção do vínculo obrigacional mediante dação em pagamento não implica

transformação do contrato, nem, conseqüentemente, altera a lei que incide sobre ele.

No presente litígio, uma vez que não se tenha elementos para desconstituir o negócio declarado, a compreensão adequada dos fatos remete ao entendimento de que a execução do negócio avençado terminou por constituir outro negócio concomitante, de intenção não revelada formalmente. Subsistiu o empréstimo até o momento em que o sale lease back começou a ser operacionalizado, parcela por parcela.

As mesmas razões de decidir são adotadas, de forma subsidiária, neste voto. E, diante de todo o exposto, mantém-se o lançamento de IRPJ.

RECURSO DE OFÍCIO

A decisão de primeira instância exonerou o crédito de CSLL, por considerar que as despesas não necessárias estipuladas no Regulamento do Imposto sobre a Renda não dão causa para autuação daquela contribuição.

Todavia, discorda-se daquela decisão, visto que a glosa das despesas não foi motivada por disposições específicas da legislação do IRPJ. A glosa em questão se deu em razão da constatação de despesas financeiras consideradas desnecessárias. Nesse caso, sua indedutibilidade também da base de cálculo da CSLL decorre do próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial.

Veja-se que, na seara tributária, a Lei nº 7.689/88, que disciplina a CSLL, em seu art. 2º determina que sua base de cálculo é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período -base, apurado com observância da legislação comercial. será ajustado pela:

1. exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2. exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computado como receita;

3. exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º, § 1º do Decreto Lei nº 2.113, de 10 de fevereiro de 1988, apurado segundo o disposto no art. 19 do Decreto Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e alterações posteriores;

4. adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido.

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

A Lei nº 9.249/95, por seu turno, vedou em seu art. 13 diversas deduções da base de cálculo da CSLL, sem prejuízo do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/64:

Art. 13. Para eleito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

Por sua vez, o mencionado art. 47 da Lei nº 4.506/64 determina que as despesas desnecessárias à atividade da empresa também não poderiam ser consideradas na apuração do resultado do exercício, abaixo:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

[...]

Disso se conclui que “*aplica-se à CSLL as mesmas normas de apuração relativas ao IRPJ até a apuração do lucro líquido, assim as glosas de despesas e omissões de receitas para efeito de IRPJ, tem efeito também para a CSLL*” (AC 105-17157).

Em outras palavras, se a despesa não é necessária, não pode ser considerada como despesa operacional quando da apuração do resultado do exercício. Caso tenha reduzido o resultado indevidamente, deve ser adicionada, tanto para a apuração do IRPJ quanto da CSLL, o ocorreu no presente caso.

Diante disso, não deve prevalecer a exoneração dada pela decisão de primeira instância.

Processo nº 12898.001180/2009-15
Acórdão n.º **1202-001.056**

S1-C2T2
Fl. 24

DISPOSITIVO

Em face do exposto, nega-se provimento ao recurso voluntário e dá-se provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

CÓPIA