



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

Processo nº 12898.001180/2009-15
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1202-001.233 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de fevereiro de 2015
Matéria Omissão
Embargante Companhia Locadora de Equipamentos Petrolíferos - CLEP
Interessado Segunda Turma da Segunda Câmara da Primeira Seção

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA.

Não há omissão quando a decisão embargada enfrenta os argumentos recursais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos embargos opostos e negar-lhes provimento, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima- Presidente e Relator

EDITADO EM: 10/02/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Plínio Rodrigues Lima (Presidente), Maria Elisa Bruzzi Boechat (substituta convocada), Marcos Antônio Pires (suplente convocada), Geraldo Valentim Neto, Joselaine Boeira Zatorre, (suplente convocada) e Orlando José Gonçalves Bueno. Ausente momentaneamente a Conselheira Nereida de Miranda Finamore Horta.

Relatório

Consta o seguinte relatório do Acórdão nº 1202-001.056 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária (Fls. 928 a 950)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/02/2015 por PLÍNIO RODRIGUES LIMA, Assinado digitalmente em 10/02/2015

por PLÍNIO RODRIGUES LIMA

Impresso em 10/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 a 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 Tóquio 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 à 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 2B 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 2A 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 2B 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 irretroatável 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, ate 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 Petrobrás, 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 impulse 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.*

A 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.769792), 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.

(...)

Este E. Colegiado, na sessão de 05/11/2013, deu provimento ao recurso *ex-officio* e negou provimento ao recurso voluntário, nos termos a seguir resumidos:

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.

Após a intimação da referida decisão à embargante em 14/04/2014, protocolaram-se os presentes embargos em 22/04/2014, alegando-se em síntese (Fls.1.070 a 1.101):

(...) o v. Acórdão acima comentado foi omissso quanto a ponto fundamental para deslinde da questão trazida à apreciação desse Colegiado, relativamente à impossibilidade de o lapso temporal existente entre a realização dos adiantamentos e a efetiva transferência à Embargante da titularidade dos ativos transferidos pela Petrobrás ter o condão de legitimar a descaracterização da operação de sale lease back e, conseqüentemente, ensejar na desconconsideração das despesas com empréstimo assumido pela Embargante

Conforme o disposto no art. 65, § 3º, do RICARF, em 03/12/2014, este Presidente submeteu os embargos à deliberação desta E. Turma, com julgamento nesta sessão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Plínio Rodrigues Lima

Trata-se de embargos de declaração, por meio do qual se alega omissão no acórdão nº 1202-001.056 e requer-se o conhecimento e provimento destes, com os objetivos de sanear a omissão e de conceder possíveis efeitos infringentes para dar provimento ao Recurso Voluntário e negar provimento ao recurso *ex-offício*.

Dispõe o art. 65, §1º, do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22.06.2009, que aprovou o Regimento Interno do CARF (RICARF):

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

§ 1º Os embargos de declaração poderão ser interpostos por conselheiro da turma, pelo Procurador da Fazenda Nacional, pelos Delegados de Julgamento, pelo titular da unidade da

administração tributária encarregada da execução do acórdão ou pelo recorrente, mediante petição fundamentada dirigida ao presidente da Câmara, no prazo de 5 (cinco) dias contado da ciência do acórdão.

Em relação à tempestividade, a embargante cumpriu o prazo regimental, pelo que conheço dos presentes embargos nesse ponto.

Em relação à omissão, aduz a embargante:

(...)

III- DAS RAZÕES QUE EMBASAM O PROVIMENTO DOS PRESENTES EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

A premissa que norteou o entendimento do v. Acórdão embargado foi no sentido de que "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."

Isso porque, ainda de acordo com o acórdão embargado "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)."

Portanto, o que o acórdão embargado entendeu foi que "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."

Ou seja, a divergência de datas entre (i) a obtenção do empréstimo no exterior pela CLEP; (ii) sua disponibilização para a Petrobras; (iii) e a aquisição de equipamentos a serem locados, foi suficiente para descaracterizar a operação de sale lease back, concluindo-se, conseqüentemente, pela prescindibilidade do empréstimo contraído pela Embargante no exterior.

É justamente nesse ponto que reside a omissão do acórdão embargado, na medida em que deixou de se manifestar sobre a complexidade da operação realizada entre a Embargante e a Petrobras, a qual justifica o empréstimo contraído e a divergência de datas suscitadas no acórdão!

Afinal, como se demonstrou ao longo do processo, é conseqüência lógica que a operação de sale lease back envolvendo a

expressiva quantia de aproximadamente 05 (cinco) bilhões de reais não seja concluída da noite para o dia, dependendo, pois, da adoção de diversos/inúmeros procedimentos operacionais por ambas as partes com a finalidade de viabilizar a conclusão do negócio.

Em outras palavras, dada a complexidade do negócio, o montante envolvido e, especialmente, o fato de que parte dos ativos ainda seriam adquiridos pela Petrobras para posterior transferência à Embargante, tem-se que o lapso temporal existente entre o realização do adiantamento e a dita tradição até que se apresenta relativamente curto.

Sem prejuízo disso, depreende-se dos fatos que ensejaram a autuação e dos documentos carreados na defesa da Embargante que, desde o início da operação havia previsão contratual no sentido de que a propriedade do ativo adquirido pela Petrobras seria **imediatamente** transferida à Embargante que, já se encontrando na posse daquele bem, **no mesmo momento** locava-o à primeira. Essa, inclusive, é a essência por trás das operações de sale-lease-back.

Nesta linha de raciocínio, é correto afirmar que a imediate/automática transferência dos ativos à Embargante não só estava contratualmente prevista, inclusive com a relação patrimonial dos bens que originalmente lhe seriam transmitidos, como nada mais representa do que a contrapartida lógica dos adiantamentos feitos à Petrobrás para sua própria aquisição.

Corroborando este entendimento o fato da Embargante ter registrado regularmente em suas demonstrações contábeis referentes aos exercícios de 2003 e 2004 os valores percebidos naquele período a título de locação de equipamentos realizada à Petrobrás. Ou seja, resta assente que o valor inicialmente pago teve como imediata contrapartida a imissão na posse dos bens comprados, e o subsequente pagamento de aluguel, restando claríssimo que não se tratou de mero empréstimo para financiar a Petrobrás.

Portanto, fica evidente que na transação em debate não se confirmou qualquer modalidade de empréstimo, mas tão somente a realização de operação de sale lease back voltada à estrita viabilização da consecução do objeto social/atividade empresarial da Embargante.

Para o acórdão ora embargado descaracterizar a operação efetivamente processada entre a Embargante e a Petrobrás para evidenciá-la com empréstimo/mútuo, o Relator somente poderia fazê-lo se considerasse que tal operação foi dissimulada, o que de fato não ocorreu, eis que, por diversas oportunidades, afirmou que assim não agiu a Embargante, mas nunca por entender, de forma nitidamente discricionária, que uma operação deste porte não poderia levar aproximadamente 09 (nove) meses para ser integralmente concluída.

Frise-se novamente que, durante todo este período de tempo, os ativos adquiridos pela Petrobrás foram gradativamente transferidos à Embargante (tradição) que, automaticamente, já os locava à Primeira, em evidente demonstração de que o prolongar da operação não era uma opção das partes, mas tão somente uma necessidade negocial/operacional.

No entanto, com a devida vênia, nem o Auditor-Fiscal, quanto menos o Relator, trazem elementos concretos que comprovem tal simulação e que realmente confirmem que a operação efetivamente equivaleu a empréstimo. Sobre a questão, é pacífico na jurisprudência do CARF que "é do fisco o ônus da prova de que o contribuinte incorreu em (...) simulação de operações (...)".

*Constatado tal fato, e atribuindo-se validade a decisão desse Conselho no sentido de que "se após o descobrimento de eventuais operações ocultas permanece íntegro o pretensão ato simulado, deve-se reconhecer que não ocorreu a simulação", não há como negar às transferências realizadas a natureza de adiantamento para aquisição de ativo, ou seja, compra e venda. Nesse exato sentido, vê-se que os empréstimos assumidos pela Embargante tiveram um fim claro e específico, qual seja: **financiar a aquisição dos equipamentos posteriormente locados à Petrobrás.***

Logo, revela-se imprescindível que seja sanada a omissão do acórdão embargado, o que, por óbvio, acarretará o reconhecimento da regularidade, tipicidade e licitude do negócio jurídico denominado sale lease back celebrado entre a Embargante e a Petrobrás e, conseqüentemente, a procedência dos argumentos desenvolvidos em sua defesa a conduzir esse Colegiado à inquestionável declaração de insubsistência dos lançamentos de IRPJ e CSLL perpetrados pela Fiscalização Federal

(...)

Segundo Bernardo Pimentel Souza (Introdução aos Recursos Cíveis e à Ação Rescisória, Saraiva, 2013, 9ª ed., p.442):

Consiste a omissão no silêncio do órgão julgador sobre questão ou argumento suscitado pelas partes ou pelo Ministério Público. Também configura omissão a inércia do órgão julgador diante de matéria apreciável de ofício.

Em síntese, afirma a Embargante que o Acórdão recorrido deixou de se manifestar sobre a complexidade da operação realizada entre a Embargante e a Petrobrás, o que justifica o empréstimo contraído e a divergência de datas suscitadas no acórdão.

Por sua vez, consta do voto condutor do referido acórdão:

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.

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).

(...)

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 HOLDINGSS.

A. atual CLEP, ora recorrente, tinha sede na Rua Funchal, nº 263, 10 1 andar, sala 15D, 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".

(...)

Conforme constatado nos fundamentos do referido acórdão, o voto condutor detalhou as operações ocorridas no caso concreto, com as respectivas datas, contas contábeis, cláusulas contratuais e valores, e comparou com a operação de *sale lease back*, em resposta ao requerido no Recurso Voluntário (Fls. 769 a 792), o que refuta o argumento dos presentes embargos.

Destarte, estes embargos retomam a seguinte questão de mérito, não admitida em sede deste recurso, e abordada pelo acórdão recorrido: a finalidade dos empréstimos assumidos pela Embargante.

Processo nº 12898.001180/2009-15
Acórdão n.º **1202-001.233**

S1-C2T2
Fl. 20

Em face do exposto, conheço dos presentes embargos para negar-lhes provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Plínio

Rodrigues

Lima