



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16682.720822/2022-32</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1401-007.070 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>RECORRIDA</b>	PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2017

INVESTIMENTOS EM EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS. GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Dentre os elementos componentes do custo de aquisição de investimentos avaliados pelo valor de Patrimônio Líquido tem-se o valor deste, conforme registrado em contabilidade. Para fins de apuração de ganho de capital, e IRPJ e CSLL devidos em decorrência, em não havendo a desconsideração ou revisão no valor do PL da investida, tampouco em se sustentando qualquer neutralidade tributária ou ajuste previstos em lei, este integra o custo do investimento tal qual levantado no balanço vigente à época da operação.

A reversão do saldo residual dos ativos é consequência direta do rompimento prematuro do contrato de arrendamento mercantil, e tal valor integra o patrimônio da proprietária dos ativos, devendo ser considerado na apuração do ganho de capital.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Vencido o Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza (relator) que dava provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

(documento assinado digitalmente)

**Luiz Augusto de Souza Gonçalves** - Presidente

(documento assinado digitalmente)

**Fernando Augusto Carvalho de Souza – Relator**

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro da Silva (Vice-Presidente), Claudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lísias, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado).

## RELATÓRIO

Trata o presente de RECURSO DE OFÍCIO interposto pelo Presidente da 20ª Turma da DRJ/08 que na sessão de 17 de maio de 2023, considerou procedente a impugnação, exonerando totalmente o crédito tributário no valor de R\$ 835.979.971,59 relativos à IRPJ e CSLL, sendo os tributos acrescidos de multa de ofício de 75% do valor do tributo não recolhido mais juros moratórios.

O lançamento dos tributos decorreu da constatação pela fiscalização da infração relativa à **alienação ou baixa de investimentos avaliados pelo valor do patrimônio líquido** acarretando ganhos de capital apurados incorretamente no ano calendário de 2017:

**GANHOS E PERDAS DE CAPITAL APURADOS INCORRETAMENTE  
INFRAÇÃO: ALIENAÇÃO OU BAIXA DE INVESTIMENTOS AVALIADOS PELO VALOR DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO**

Erro no cálculo na apuração de ganho de capital gerado na alienação de investimento(s) avaliado(s) pelo valor do Patrimônio Líquido, gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2017	1.224.179.548,16	75,00

**ENQUADRAMENTO LEGAL**

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2017 e 31/12/2017:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 418 e 426 do RIR/99

Art. 21, Inciso II do DL nº 1.598/77, redação dada pela Lei nº 12.973/2014.

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Por economia processual, transcrevo abaixo o relatório do TVF elaborado pela autoridade julgadora de primeira instância (grifos do original):

**1 TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL**

Inicialmente, a autoridade resume o escopo do procedimento fiscal:

*o impacto nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2017, do registro do ganho de capital apurado no processo de alienação de 90%*

*das ações da antiga controlada NTS, com destaque na análise da **composição do custo de participação societária reconhecido no resultado do exercício**, especificamente da parcela gerada pela **reversão/desfazimento do arrendamento mercantil financeiro de ativos de propriedade da NTS** e que estavam inicialmente registrados por força de normativos contábeis no ativo imobilizado da PETROBRAS. (negritamos)*

Narra as fases da fiscalização operada, e, em seguida, contextualiza as atividades e fatos de interesse, a iniciar pela constituição da NTS, em 2002, para participar do Consórcio Sudeste Nordeste (juntamente com a empresa NTN) para construção, instalação, operação e manutenção de gasodutos, os quais seriam instalados com recursos advindos de financiamentos.

O consórcio recebia faturamento fixo mensal pelos serviços de transporte de gás, com base em sua capacidade, o qual era rateado entre as empresas.

Em 2014, a empresa TAG (Transportadora Associada de Gás SA, subsidiária da PETROBRAS) exerceu o direito de compra da totalidade das ações da NTS, e, em 2015, a Diretoria Executiva da PETROBRAS deliberou pelo encerramento do consórcio. Por conseguinte, o contrato de transporte de gás pela malha de gasodutos na região Sudeste passou a ser contratado diretamente com a NTS pela PETROBRAS, sua controladora.

Em setembro de 2016, foi aprovada a venda de 90% da NTS para a BROOKFIELD INFRASTRUCTURE PARTNER (BIP).

Em decorrência, em outubro de 2016 foram aprovadas em AGE os seguintes passos preparatórios à alienação da NTS:

*(i) os processos de transferência das respectivas autorizações de operação emitidas pela Agência Nacional de Petróleo, Gás, Natural e Biocombustíveis – ANP da TAG para a NTS;*

*(ii) o aporte de capital com o acervo líquido formado por ativos e passivos da TAG na NTS, avaliados a valor contábil na data-base de 31 de agosto de 2016 no valor de R\$ 2.308.842.733,12, composto pelo ativo imobilizado da malha de transporte (somente as conexões do sudeste) e as dívidas mantidas pela TAG para a construção dos gasodutos; e*

*(iii) a cessão dos respectivos contratos de transporte de gás natural (GTAs) relacionados aos ativos aportados da TAG para a NTS;*

Então a totalidade da participação da TAG na NTS foi transferida para a PETROBRAS, que assumiu o controle direto, ajustes contratuais necessários e transferência do poder decisório operacional à NTS.

A venda da NTS à BIP foi concluída em 04/04/2017.

Dentre os ajustes, decidiu-se que, durante o ano calendário 2016 o contrato de transporte de gás deixou de ser classificado como um arrendamento mercantil financeiro.

A Autoridade adentra as questões contábeis que fundamentam o lançamento:

**3) Classificação contábil do arrendamento de ativos de propriedade da NTS baseado nas condições negociadas envolvendo o Consórcio Malhas/NTS e PETROBRAS.**

*Inicialmente, destacamos, que a estrutura de arrendamento mercantil financeiro não possuía um contrato formal específico, mas sim resultado de uma organização contábil decorrente da **essência das operações realizadas pelo Consórcio Malhas e PETROBRAS, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC nº 06 (operações de Arrendamento Mercantil, vigentes à época, e da interpretação técnica ICPC nº 03***

*(Aspectos Complementares das Operações de Arrendamento Mercantil).*

*Muito embora não haja um contrato impresso e formal que regule o próprio arrendamento mercantil, a análise de certos documentos (fls.266/599), demonstram o **contexto operacional envolvido no consórcio firmado** e os elementos necessários à consecução dos objetivos almejados pelos agentes envolvidos.*

*Em atendimento a adoção da norma contábil internacional – IFRS, todas empresas tiveram que adequar os seus registros contábeis, no que é tocante à sua posição de arrendadora e arrendatária.*

*A definição de ativo imobilizado prevista na **Lei nº 11.638/07 e Deliberação CVM nº 554/2008, determina que todos os contratos que transferissem os benefícios e os riscos de qualquer ativo do arrendador sejam classificados como de financiamento e o arrendatário como operação de compra financiada.***

*O mencionado CPC nº 06 editado com o intuito de estabelecer políticas contábeis e divulgações apropriadas a aplicar em relação a arrendamentos mercantis, se estendeu as operações cuja essência constituísse arrendamento, em que houvesse previsão de **uso de um ativo em contrapartida de um fluxo de pagamentos, como no caso em análise, independente da forma contratual.***

*Por isso, ao realizar a atividade de prestação de serviços de transporte de gás natural, através de contratos de transporte de gás. a NTS, classificou seus ativos (gasodutos) para efeito da legislação aplicável à apresentação e divulgação como arrendadora da nova estrutura de gasodutos.*

***Assim, na PETROBRAS, o contrato de serviço a preço fixo com o Consórcio Malhas e, conseqüentemente com a NTS, foi contabilizado em consonância com a ICPC 03 – Aspectos Complementares das Operações de Arrendamento Mercantil, vigente à época.***

*Conforme a referida interpretação ICPC 03, a PETROBRAS como arrendatária, **contabilizou o referido contrato como arrendamento***

*mercantil financeiro, registrando um passivo de pagamento de todo o contrato, considerando o prazo contratual, em contrapartida de um ativo (gasodutos) de direito de uso. A mensuração subsequente do passivo refletiria a atualização por juros e a do ativo de direito de uso a depreciação, conforme vida útil dos ativos pelo prazo de 30 anos, que seriam superiores aos prazos dos contratos de serviço de cada gasoduto, visto que em essência as empresas do Consórcio Malhas, incluindo a NTS, eram agentes para captação do empréstimo para a construção dos ativos e transferência dos mesmos a preço fixo para pagar o principal e encargos do financiamento.*

*Nas demonstrações contábeis da NTS, a contabilização do contrato seguiu a mesma lógica, ou seja, do ponto de vista do arrendador (NTS), o contrato foi entendido como arrendamento mercantil financeiro em consonância com a ICPC 03, principalmente devido a: (i) o preço do contrato ser por valor fixo, independente do volume de gás transportado; e (ii) devido o valor de todo o contrato representar a totalidade do valor incorrido para a construção do gasoduto. Neste sentido, a NTS (arrendadora) “baixou” o ativo imobilizado objeto do arrendamento (gasodutos) e tais ativos passaram a serem reconhecidos na PETROBRAS (arrendatária). Com isso, a NTS manteve reconhecido o ativo recebível objeto do arrendamento a valor presente.*

#### **4) Tratamento contábil da operação a partir da saída da NTS do Consórcio Malhas.**

*Com o advento da reestruturação dos negócios entre PETROBRAS e Consórcio Malhas, que excluiu a NTS da estrutura do consórcio, foi necessário reavaliar o tratamento contábil, por conseguinte, deixar de ser contabilizado como um arrendamento mercantil financeiro em função dos seguintes fatores:*

- a) A NTS passa a ter direito a capacidade efetiva de controlar o acesso físico aos ativos (gasodutos). Enquanto controlada da PETROBRAS sem intenção de venda, a PETROBRAS controlava na prática a operação, detendo o controle do negócio e mantinha 100% da capacidade a sua disposição. Este fato fica muito evidente com a alteração do GTA fazendo com que as condições desta passagem passem a ser as mesmas das aplicáveis a qualquer carregador, excluindo as vantagens que a PETROBRAS até então possuía sobre o serviço;*
- b) A PETROBRAS não possui mais a capacidade de operar, mesmo que indiretamente, os gasodutos e tampouco de estabelecer políticas de operação. Todo o planejamento de transporte de gás está em condições iguais para qualquer outra companhia que deseje transportar seu gás; e*
- c) Houve mudança nas condições de preço por volume transportado onde havia uma expectativa maior que o gasoduto fosse utilizado para*

*transportar gás não apenas da PETROBRAS, como também de outras entidades.*

*De acordo com a nota explicativa 19.3 das demonstrações contábeis da NTS na data base de 31 de dezembro de 2016, o contas a receber com a PETROBRAS (originado do arrendamento mercantil financeiro) foi eliminado em contrapartida do valor residual do ativo de direito de uso (custo e amortização acumulada) antes registrado na PETROBRAS, resultando numa diferença de R\$ 1.360.199.497,46, lançado, portanto a débito do grupo ativo imobilizado e a crédito de transação de capital – grupo do patrimônio líquido.*

*Na PETROBRAS, o contas a pagar à NTS (originado do arrendamento mercantil financeiro) é eliminado contra ativo de direito de uso, resultando numa diferença de R\$ 1.360.199.497,96, sendo lançado, após o registro em diversas contas que será detalhadamente demonstrado no tópico seguinte do presente documento (TVF), na linha de investimento por equivalência patrimonial na controlada NTS, de forma a prevalecer o valor residual do ativo pela sua vida útil tanto na linha de investimentos da PETROBRAS na NTS, quanto demonstrar nas demonstrações individuais da NTS, descrita acima.*

*Embora sem implicações tributárias, nas demonstrações contábeis consolidadas da PETROBRAS não haveria, efeito, pois o ativo pelo seu valor residual continua o mesmo, tendo sido apenas transferido da demonstração contábil individual para o consolidado, e eliminado os saldos entre partes relacionadas relativas à transação referente ao contas a receber da NTS com a PETROBRAS e o contas a pagar da Petrobras com a NTS nos mesmos valores. (negritamos)*

#### 1.1 ANÁLISE DOS IMPACTOS TRIBUTÁRIOS DAS OPERAÇÕES EM FOCO

Desenvolve a análise dos efeitos tributários do registro da operação de arrendamento mercantil financeiro e de sua reversão em 25/10/2016, que moldaram a apuração de ganho de capital realizada em abril de 2017.

Explica que, a partir da Lei nº 11.638/2007, a Lei 6404/76, art. 179, IV, os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da empresa ou exercidos com essa finalidade devem ser registrados como ativo imobilizado, incluindo-se em operações que transfiram à empresa os benefícios, riscos e controle do bem.

Essa determinação se converteu no Pronunciamento Técnico CPC 06, que a autoridade explica o tratamento contábil para o caso:

*no caso de arrendamento mercantil financeiro, em que arrendatária, mesmo não tendo a propriedade do bem, detém os benefícios, o controle e suporta os riscos inerentes a esse bem, ela deve reconhecer no ativo imobilizado os bens objeto do arrendamento, tendo como contrapartida a*

**obrigação para com a arrendadora reconhecida no passivo. E a arrendadora, por sua vez, deve baixar o bem do seu ativo no ato do arrendamento, e reconhecer um ativo financeiro a receber pelo valor igual ao valor presente do fluxo de caixa gerado pela contraprestação de todo o contrato que no caso em tela representa a totalidade do valor incorrido para a construção dos gasodutos. Em síntese, arrendatária e arrendadora devem proceder, do ponto de vista contábil, como se tratasse de uma operação de compra e venda em prestações dos equipamentos (gasodutos) utilizados nos serviços de transporte de gás natural.**

**De acordo como o CPC 06, o bem deve ser inicialmente avaliado pelo seu valor justo ou pelo valor presente das contraprestações, dos dois o menor, A diferença entre o total das obrigações assumidas e o valor pelo qual o bem é contabilizado no ativo corresponde ao total dos encargos financeiros (juros) da operação e deve ser contabilizada a débito de conta redutora da obrigação, para posteriormente, em observância ao regime de competência, ser reconhecido no resultado na medida em que incorrido, como despesa financeira do arrendamento. (negritamos)**

A PETROBRAS, no papel de arrendatária, registrou o gasoduto a débito do ativo imobilizado e a crédito do passivo das obrigações assumidas, em que foi iniciada amortização dos bens a partir do início das operações, com registro a débito na conta de resultado.

Para manter a neutralidade fiscal com relação aos registros contábeis:

- as contraprestações referentes ao arrendamento mercantil podem ser excluídos na apuração do lucro real (art. 47 da Lei 12.973/2014 e art.175, inciso I da IN RFB 1.700/2017),
- os encargos (juros) são reconhecidos no resultado como despesas financeiras mas indedutíveis para apuração do lucro real.
- as despesas com depreciação ou amortização são indedutíveis, devendo ser adicionadas do lucro líquido (art. 13, inciso VII, da Lei 9.249/1995, art. 89, inciso III, da IN RFB 1.515/2014 e art. 175, inciso III, da IN RFB nº 1.700/2017)

Passa a esmiuçar a composição do custo de participação societária para alienação de 90% das ações da NTS, sobretudo a parcela resultante da reversão do arrendamento mercantil.

Partiu-se dos seguintes valores:

VALOR DO PL NA NTS EM 04/04/2017	R\$ 4.521.584.974,88
<b>VALOR DO INVESTIMENTO A 90%</b>	<b>R\$ 4.069.426.477,39 (1)</b>
VALOR DO CUSTO DO INVESTIMENTO A 10%	R\$ 452.158.497,49
TOTAL INVESTIMENTO NA NTS	R\$ 4.521.584.974,88

(1) Lançado a débito de resultado – conta contábil nº 3701101101 – Baixa pela Alienação de Ativos (receita/despesa operacional) e a crédito da conta contábil

*nº1102200001 – Participações em Empresas Consolidadas para Venda (Ativo Circulante) em abril de 2017*

Prossegue explicando que a reversão do leasing foi computado como parte do custo de aquisição do investimento na NTS, com a reclassificação de bens do ativo imobilizado para integrar investimento por equivalência patrimonial, e deduzido na apuração do lucro real. Por sua vez, explica que transitar o lançamento contábil por uma conta patrimonial identificada como “aumento de capital” não legitimaria a parcela como dedutível:

*A movimentação da conta contábil nº1102200001 – Participações em Empresas Consolidadas para Venda a partir do saldo em 31/12/2016 no montante de R\$ 4.100.759.109,90, acrescida dos resultados de equivalência patrimonial composto por R\$ 671.342.481,28 menos os valores de R\$ 249.483.181,19 e R\$ 1.033.435,11, apresentou um saldo final equivalente ao total do investimento na NTS no valor de R\$ 4.521.584.974,88.*

*Está comprovado que o total do custo do investimento na NTS no montante de R\$ 4.521.584.974,88, inclui o valor de R\$ 1.360.199.497,96, decorrente do efeito líquido contábil da reversão do arrendamento, correspondendo as duas contas a pagar à NTS (valores remanescentes de R\$ 82.044.033,63 – saldo credor e R\$ 154.711.065,08 – saldo devedor – conta redutora) e a “baixa contábil” dos ativos de direito de uso da NTS no montante de R\$ 1.287.532.466,00 (R\$ 1.781.398.533,32 – custo menos R\$ 493.866.067,32 – amortização acumulada).*

*Dessa forma, o valor da baixa de 90% do investimento no montante de R\$ 4.069.426.477,39, reconhecido no resultado do exercício - conta contábil nº 3701101101 – Baixa pela Alienação de Ativos (receita/despesa operacional), incluiu o valor equivalente a 90% da reversão do arrendamento equivalente a R\$ 1.224.179.548,16.*

*Entendemos que o valor de R\$ 1.360.199.497,96, registrado no grupo investimentos e baixado a resultado na alienação de 90% da participação societária equivalente a R\$ 1.224.179.548,16, é indedutível na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social do lucro líquido do ano-calendário de 2017.*

*A fiscalizada confirmou, (fl.165), que considerou como dedutível o custo lançado na conta contábil nº 3701101101 – Baixa pela Alienação de Ativos (receita/despesa operacional).*

*À vista do narrado, a origem do saldo deu-se pela “baixa/reclassificação contábil” de bens registrados no ativo imobilizado e transferidos para linha de investimento por equivalência patrimonial na controlada NTS, após lançamentos em contas de ativo, passivo e de resultado, de forma a refletir o aumento do patrimônio líquido da NTS.*

***O registro da operação transitando no grupo patrimônio líquido da PETROBRAS - conta patrimonial - Transações de Capital - Contribuição Adicional de Capital não o torna dedutível.***

*Destacamos ainda, a neutralidade fiscal das despesas de amortização reconhecidas mensalmente pela PETROBRAS, enquanto vigente o arrendamento.*

*Efetivamente não ocorreu uma mudança no tratamento tributário, continua a ser indedutível o valor líquido dos ativos, reclassificados para a conta investimentos em controladas, pela simples reversão/desfazimento do arrendamento mercantil financeiro, que impactou o patrimônio líquido da então controlada NTS e, por conseguinte, reconhecido pela PETROBRAS. Devendo prevalecer a tributação conforme a legislação vigente que neutralizou os efeitos tributários da aplicação do CPC 06.*

Esclarece, neste íterim, que as contraprestações ao arrendamento mercantil haviam sido deduzidas do lucro líquido quando pagas, no decorrer da vigência do contrato, restando pequena parcela residual quando da reversão:

*No período de aplicação da modalidade - arrendamento mercantil financeiro, as contraprestações pagas foram excluídas do lucro líquido (prejuízo) na apuração do lucro real. Ao fim da operação (reversão), apenas uma pequena parcela residual de todo o contrato permanecia em aberto, ou seja, praticamente todo o passivo financeiro a pagar foi liquidado até 25/10/2016, e, portanto, como reportado, já ocorreu o seu aproveitamento através da redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL em diversos anos-calendário.*

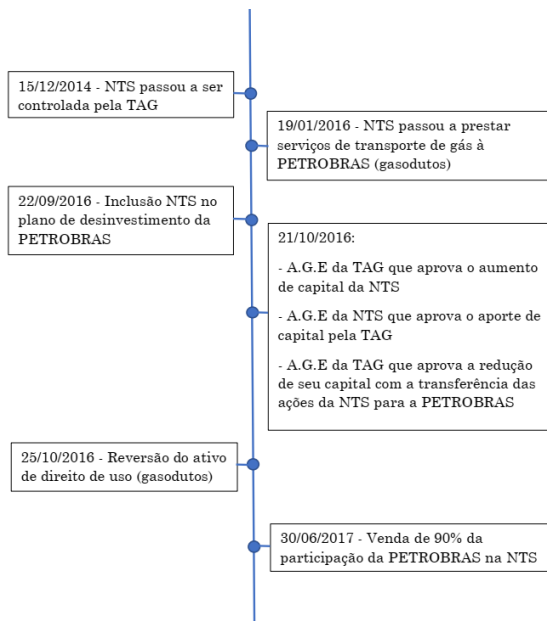
*No caso em tela, aplicar literalmente a regra vigente à época, prevista no art. 426 do Decreto nº 3.000/99, que define o valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação de investimento em controlada avaliado pelo valor do patrimônio líquido, não é adequada, considerando as características da operação amplamente descritas no presente documento. Trata-se de uma operação atípica que na sua reversão, demandou o registro de lançamentos contábeis não rotineiros na consecução do seu objeto social, cujo montante líquido de R\$ 1.360.199.497,96, aumentou o total do investimento na então controlada NTS.*

*Os efeitos na apuração do lucro real e na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido precisam ser cuidadosamente analisados e eventuais ajustes devem ser refletidos nas citadas apurações.*

*Por fim, concluímos que, para fins tributários, a PETROBRAS não pagou ou incorreu nessa parcela de custo reconhecida em resultado na alienação do investimento; não há previsão na norma tributária que suporte a sua*

*dedução na apuração do ganho de capital na alienação do investimento sob análise, cujo valor por nós apurado está sendo glosado*

Na impugnação (fls. 1042/1062), a contribuinte inicia por um gráfico com a cronologia (etapas) dos fatos:



O argumento principal da Petrobrás reside na alegação de que a reorganização societária ocorrida anteriormente a venda de 90% da NTS provocou uma “*readequação da contabilização do contrato de prestação de serviço de transporte de gás na PETROBRAS e na NTS, revertendo os lançamentos contábeis que refletiam um arrendamento*”

A readequação contábil foi registrada em 02 momentos, sendo o primeiro momento o registro de fatos contábeis relacionados a um contrato de arrendamento que seguia as normas contábeis em vigor, qual seja, lançamentos à crédito em uma conta do passivo pelo pagamento pela tomada do serviço em contrapartida a lançamento em conta do ativo, representando o direito de uso do bem, no caso presente dos gasodutos, e nesse primeiro momento, a Petrobrás era tomadora exclusiva dos serviços.

Em um segundo momento, a Petrobrás informa que incluiu a empresa proprietária dos gasodutos no seu plano de desinvestimento (após a reorganização societária), de modo que fosse possível que outras empresas pudessem usar do serviço, sendo necessário promover a reversão do ativo de direito de uso, sendo efetuados os seguintes lançamentos descritos na impugnação da seguinte forma:

*Em face dessa movimentação societária, em 2016, nos registros contábeis da PETROBRAS, a descaracterização do arrendamento ocasionou a reversão dos saldos do: (i) Ativo (“direito de uso”) e (ii) Passivo (saldo remanescente de contas a pagar à NTS) EM CONTRAPARTIDA ao Patrimônio Líquido (“transação de capital”), resultando em uma diferença de R\$ 1.360.199.497,46. Veja os lançamentos.*

*Débito de R\$ 1.360.199.497,46 na conta de PL: transação de capital*

*Crédito de R\$ 1.287.532.466,00 na conta de ativo: crédito de direito de uso*

*Débito de R\$ 82.044.033,63 na conta de passivo: contas a pagar*

*Crédito de R\$ 154.711.065,08 na conta de ativo: contas a receber*

*Esta contabilização se deu tão somente em contas de ativo, passivo e patrimônio líquido, não havendo qualquer reflexo no resultado, de onde se conclui que também não houve redução do lucro tributável do período.*

*Neste ponto, vale destacar que somente no caso de o direito de uso ser amortizado e reconhecido na conta de resultado é que seria necessária a adição da despesa em obediência à legislação tributária de regência.*

Apresenta uma preliminar de nulidade em função de suposto cerceamento do direito de defesa e no mérito afirma que houve uma interpretação equivocada dos lançamentos contábeis que culminaram em uma hipótese inexistente de indedutibilidade de despesa relacionada a reversão do arrendamento quando no seu entendimento o que ocorreu foi a apuração de ganho de capital pela alienação da participação societária em uma controlada, conforme trecho da peça impugnatória:

*Note que, preliminarmente, já é possível perceber a confusão entre dois ativos distintos ora envolvidos, dado que a reversão do arrendamento é intimamente relacionada ao direito de uso e o ganho de capital à participação societária, não se podendo confundir as operações ocorridas com cada um deles. (Fl. 1052)*

Reforça que o equívoco da autoridade autuante está na não identificação de cada etapa da contabilização e a confusão das operações nos diversos momentos como se tivessem ocorrido pelos mesmos motivos.

Afirma que os lançamentos contábeis efetuados não foram questionados pela fiscalização e que é irrelevante o momento em que ocorreu a reversão do arrendamento após a redução de capital da TAG, pois nas suas palavras:

*(...) este fato [redução de capital na TAG], por si só, não é capaz de alterar a natureza da operação, bem como da contabilização realizada pela PETROBRAS. É incontroverso que a NTS prestou serviço de transporte de gás à PETROBRAS quando era controlada pela TAG.*

Apresenta uma situação hipotética de reversão de um arrendamento mercantil:

*Para fins de ilustração, a Impugnante traz uma situação hipotética em que não haveria o que se falar em lavratura do auto de infração. Imagine, por exemplo, se a PETROBRAS não fosse a controladora da NTS, mas apenas a arrendatária do gasoduto por força da prestação do serviço de transporte de gás e, posteriormente, fizesse a reversão do bem em sua contabilidade.*

*Neste caso hipotético, a empresa que fosse controladora da NTS (que não a PETROBRAS), ao alienar a sua participação societária, poderia deduzir normalmente a despesa com o ganho de capital das bases do IRPJ e da CSLL. O fato de a PETROBRAS ser a tomadora do serviço e, ao mesmo tempo, controladora*

*da NTS em nada desfigura esta possibilidade de dedução. É o que se passa a demonstrar adiante.*

Novamente aduz que as operações ocorreram em fase (momentos) e conclui seu entendimento de que os fatos contábeis registrados não estão sujeitos à tributação:

*Isso porque, recapitulando, a operação de arrendamento mercantil foi, primeiramente, desfeita na arrendatária PETROBRAS, de modo que o seu valor deixou de integrar o seu ativo (direito de uso).*

*Em um segundo momento, referido valor foi reconhecido no ativo da arrendadora NTS, registrando o retorno do imobilizado e impactando seu patrimônio líquido.*

*Assim, em um terceiro momento, a PETROBRAS reconheceu em sua conta contábil de investimento na NTS (ativo) o reflexo da variação de patrimônio líquido da NTS através do método de equivalência patrimonial.*

*Este registro da equivalência com base na variação do patrimônio líquido da investida, se deu anteriormente à operação de alienação do investimento na NTS (investida) e respectiva apuração do ganho de capital.*

*Desta feita, tanto a norma contábil como a norma tributária determinam que a equivalência patrimonial deve ser calculada sobre o patrimônio líquido da investida (NTS) e que o resultado de equivalência na investidora (PETROBRAS) **não está sujeito à tributação. (Griffou-se)***

A 20ª Turma/DRJ08 proferiu Acórdão ementado da seguinte forma:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2017*

*INVESTIMENTOS EM EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS. GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO.*

*Dentre os elementos componentes do custo de aquisição de investimentos avaliados pelo valor de Patrimônio Líquido tem-se o valor deste, conforme registrado em contabilidade. Para fins de apuração de ganho de capital, e IRPJ e CSLL devidos em decorrência, em não havendo a desconsideração ou revisão no valor do PL da investida, tampouco em se sustentando qualquer neutralidade tributária ou ajuste previstos em lei, este integra o custo do investimento tal qual levantado no balanço vigente à época da operação.*

*Impugnação Procedente*

*Crédito Tributário Exonerado*

A DRJ considerou que o litígio se situava na adequação dos lançamentos contábeis referentes a operação de reversão de arrendamento mercantil, sendo que ao final concluiu que a fiscalização não apontou nenhuma irregularidade nos registros, considerando legítimos os valores escriturados, tanto na Petrobrás como na NTS, de modo que não identificou situação excludente da aplicação do art. 426, I, do RIR/99.

Irresignada com o Acórdão, a Fazenda Nacional interpôs Recurso de Ofício (fls. 1161/1182) no qual argumenta que a divergência apontada pela fiscalização no Auto de Infração tem natureza jurídica em função de um regramento contábil específico que deveria ser aplicado pela Petrobrás ao caso concreto.

Para a Fazenda Nacional, no total do custo de investimento na NTS no valor de R\$ 4.521.584.974,88, está incluído o valor de R\$ 1.360.199.497,96, decorrente do efeito líquido contábil da reversão do arrendamento.

Dessa forma, continua a Fazenda Nacional, na baixa de 90% desse investimento, o que corresponde à R\$ 4.069.426.477,39, está incluído 90% da reversão do arrendamento equivalente à R\$ 1.224.179.548,16.

Argumenta que a fundamentação utilizada para DRJ de que a fiscalização não descaracterizou o registro contábil está incorreta, tendo em vista que, no auto de infração, a fundamentação tem natureza jurídica pela aplicação da **regra contábil específica prevista no CPC 06**, ao invés da norma geral disposta no art. 426, inciso I, do RIR/99.

Complementa afirmando que no período do arrendamento mercantil, todas as contraprestações já haviam sido excluídas do lucro líquido em anos anteriores, de modo que na reversão, praticamente todo o passivo financeiro já havia sido liquidado, logo já houve o aproveitamento das reduções das bases de cálculo de IRPJ e CSLL ao longo dos anos.

Ao final requer que o recurso seja provido.

É o relatório,

## VOTO

Conselheiro **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relator.

Tendo tomado ciência do Acórdão em 13/06/2023 por meio eletrônico, e não sendo apresentado Recurso Voluntário no prazo determinado na legislação, considera-se precluso o direito da Petrobrás, passando a análise do Recurso de Ofício, conhecido, em face da exoneração do crédito tributário ter superado o limite de alçada atual.

No mérito, a matéria em discussão trata de Auto de Infração referente ao lançamento de IRPJ e CSLL decorrente da constatação pela fiscalização da infração relativa à **alienação ou baixa de investimentos avaliados pelo valor do patrimônio líquido** acarretando ganhos de capital apurados no ano calendário de 2017, sendo os tributos acrescidos de multa de ofício de 75% do valor do tributo mais juros moratórios.

Para a Fiscalização houve erro do contribuinte no tratamento tributária referente ao reconhecimento contábil do processo alienação de 90% da Nova Transportadora do Sudeste S/A – NTS, controlada da Petrobrás.

O Relatório Fiscal descreve que a Petrobrás reconheceu a receita da alienação do investimento e o respectivo custo de venda de 90% da participação societária do referido investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial, quando na verdade o que ocorrera foi a reversão/desfazimento do arrendamento mercantil financeiro de ativos de propriedade da NTS e que estavam inicialmente registrados, por força de normativos contábeis, no ativo imobilizado da Petrobrás.

A Fiscalização identificou que a operação comercial de arrendamento mercantil iniciou em 19/06/2006, com a Declaração de Início da Operação Comercial (“DIOC”) e o início do faturamento através dos GTA’s (“Gas Transportation Agreement”).

*Em 19 de janeiro de 2006, as empresas consorciadas declararam o início de operação do Consórcio Malhas após a Declaração de Início da Operação Comercial (“DIOC”). Conforme acordo, o Consórcio Malhas iniciou o faturamento à PETROBRAS considerando sua capacidade de transporte existente, independentemente do volume de gás efetivamente transportado, ou seja, pelos valores fixos pactuados, de acordo com os contratos de transporte de gás (“Gas Transportation Agreement” – GTAs).*

Tendo as operações entre a Petrobrás e a NTS sido reconhecida na **modalidade de arrendamento mercantil financeiro**, os registros contábeis foram sendo efetuados conforme os novos métodos e padrões contábeis instituídos pela Lei 11.638/07, e com base no Pronunciamento Técnico **CPC 06**.

A infração apurada pela fiscalização está relacionada com a sua reversão ocorrida em **25/10/2016**, que afetou a apuração do ganho de capital, notadamente o valor do custo da participação societária, na alienação de 90% das ações da NTS, registrada em abril de 2017.

A Petrobrás, durante toda ação fiscal, bem como na sua impugnação, enfrenta o tema da contabilização, afirmando que, no seu entendimento, a operação ocorrera em 02 momentos.

No curso da fiscalização ao ser intimada sobre a sistemática de contabilização da operação de alienação da NTS e a consequente apuração de ganho de capital, desde o início da ação fiscal sustenta que a reversão do arrendamento ocorreu em momento distinto da alienação:

*Inicialmente, destacamos a resposta da fiscalizada a nossa questão nº 4 do Termo de Início da Ação Fiscal, objetivando confirmar ou não o nosso entendimento de que nas demonstrações contábeis individuais da PETROBRAS, o contas a pagar pendente à NTS na data da reversão do arrendamento mercantil financeiro é eliminado, contra o ativo de direito de uso (custo menos amortização acumulada), resultando numa diferença de R\$ 1.360.199 mil (...)*

**Resposta da fiscalizada:**

*“A Reversão do arrendamento mercantil gerou um ganho de R\$ 1.360.199 registrado como transação de capital no Grupo Patrimônio Líquido – Contribuição Adicional de Capital na NTS que naquele momento era uma controlada da TAG.*

*Logo após a reversão do arrendamento, ocorreu aumento do capital social da NTS por meio de um aporte de capital com acervo líquido formado por determinados ativos e passivos da TAG na NTS e, em ato contínuo uma redução de capital social da TAG, mediante a transferência da totalidade das suas ações na NTS para a Petrobras, passando a NTS nesse momento a ser uma controlada direta da Petrobras.*

*Assim, quando da redução do capital, o patrimônio líquido na NTS continha o saldo de R\$ 1.360.199 registrado como transação de capital, e conseqüentemente o valor do investimento na Petrobras no momento da referida redução de capital também refletiu esse valor.”*

Já na impugnação apresenta os argumentos da seguinte forma:

**2.2 Da contabilização da operação**

*Analisando toda esta operação, o responsável pela fiscalização entendeu que a PETROBRAS supostamente teria abatido, das bases de cálculo de seu IRPJ e de sua CSLL, o valor da reversão do direito de uso do ativo, resultante do desfazimento dos registros contábeis do arrendamento. Contudo, se equivocou por não se atentar a contabilização feita pela PETROBRAS, conforme indicado a seguir.*

**1º momento – Contrato de Prestação de Serviço de Transporte de Gás**

*PETROBRAS, como tomadora do serviço (arrendatária para fins contábeis), registrou o contrato de prestação de serviços de transporte de gás como arrendamento. Apontando crédito na conta de Passivo (“contas a pagar”) o pagamento pela tomada do serviço (arrendamento) em contrapartida a lançamento no Ativo (“direito de uso dos gasodutos”).*

**2º momento – Inclusão da NTS no plano de desinvestimento (reversão da contabilização do arrendamento e alteração societária da NTS)**

*Com a inclusão da NTS em seu plano de desinvestimento, a intenção é que a PETROBRAS não mais fosse a tomadora exclusiva dos serviços de transporte de gás e, com isso, foi procedida a reversão do ativo de direito de uso.*

*No mais, para operacionalizar a venda da NTS, seu controle acionário passou a ser da PETROBRAS por meio de um aporte de capital da TAG na NTS (...). Com isso, a NTS, que antes era controlada indiretamente pela PETROBRAS através da TAG, passou a ser sua controlada direta.*

*Em face dessa movimentação societária, em 2016, nos registros contábeis da PETROBRAS, a descaracterização do arrendamento ocasionou a reversão dos*

saldos do: (i) Ativo (“direito de uso”) e (ii) Passivo (saldo remanescente de contas a pagar à NTS) **EM CONTRAPARTIDA** ao Patrimônio Líquido (“transação de capital”), resultando em uma diferença de R\$ 1.360.199.497,46. Veja os lançamentos.

Débito de R\$ 1.360.199.497,46 na conta de PL: **transação de capital**

Crédito de R\$ 1.287.532.466,00 na conta de ativo: **crédito de direito de uso**

Débito de R\$ 82.044.033,63 na conta de passivo: **contas a pagar**

Crédito de R\$ 154.711.065,08 na conta de ativo: **contas a receber**

*Esta contabilização se deu tão somente em contas de ativo, passivo e patrimônio líquido, **não havendo qualquer reflexo no resultado**, de onde se conclui que também **não houve redução do lucro tributável do período**.*

**(Griffos do original)**

Logo, a tese central do litígio está assentada na divergência no entendimento do registro contábil no desfazimento de uma operação de arrendamento mercantil, acarretando a reversão dos efeitos contábeis registrados por ocasião da sua contratação e no custo do investimento que posteriormente foi alienado à terceiros.

Nesse ponto é importante descrever detalhes da legislação sobre arrendamento mercantil.

No processo de convergência às normas contábeis internacionais - IRFS, as Leis nº 11.638/07 e 11.941/09 determinaram as empresas o reconhecimento no imobilizado dos bens adquiridos através de arrendamento mercantil financeiro, pelo seu valor presente, com a correspondente dívida sendo reconhecida no passivo, em financiamentos a pagar.

Já a Lei nº 12.973/14, trata do arrendamento mercantil no art. 46 e seguintes, incluindo o inciso VIII no art. 13 da Lei 9.249/95, proibindo a dedução da despesa de depreciação e amortização de bem objeto de arrendamento mercantil:

*Art. 13. Para efeito 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:*

*(...)*

*VIII - de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

Ainda no contexto de adequação às novas normas contábeis internacionais, foi emitido em 2008 no Brasil o Pronunciamento Técnico CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil, amparado no IAS 17 do IASB.

No ano de 2017, o CPC 06 já havia sofrido a primeira revisão, de modo que estava em vigor, na época dos fatos o **CPC 06 (R1)** com as orientações técnico-contábeis sobre a matéria de arrendamento mercantil, tendo por objetivo e alcance:

#### **Objetivo**

1. O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer, para arrendatários e arrendadores, políticas contábeis e divulgações apropriadas a aplicar em relação a arrendamentos mercantis.

#### **Alcance**

2. Este Pronunciamento deve ser aplicado na contabilização de todas as operações de arrendamento mercantil (leasing) que não sejam:

(...)

3. Este Pronunciamento aplica-se a acordos que transfiram o direito de usar ativos mesmo que existam serviços substanciais relativos ao funcionamento ou à manutenção de tais ativos prestados pelos arrendadores. Este Pronunciamento não se aplica a acordos que sejam contratos de serviço que não transfiram o direito de usar os ativos de uma parte contratante para a outra.

No CPC supracitado consta a definição de arrendamento mercantil, sendo ainda distinguindo o arrendamento mercantil entre financeiro e operacional:

#### **Definições**

4. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento, com os significados especificados:

**Arrendamento mercantil** é um acordo pelo qual o arrendador transmite ao arrendatário em troca de um pagamento ou série de pagamentos o direito de usar um ativo por um período de tempo acordado

**Arrendamento mercantil financeiro** é aquele em que há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade de um ativo. O título de propriedade pode ou não vir a ser transferido.

**Arrendamento mercantil operacional** é um arrendamento mercantil diferente de um arrendamento mercantil financeiro.

#### **(Griffou-se)**

O ponto que confere a um arrendamento mercantil, a característica para classificá-lo como financeiro é se houver a transferência substancial dos riscos e benefícios da propriedade do bem, sendo importante ressaltar que a forma do contrato não interfere na classificação do arrendamento, sendo importante a essência da transação, ou seja, mesmo nos acordos sem contrato formal, havendo características de arrendamento mercantil, há a necessidade de tratamento contábil adequado.

Não há dúvidas de que o presente processo se trata de um arrendamento mercantil financeiro entre a Petrobrás e a NTS, sendo fato incontroverso, reconhecido até mesmo na impugnação apresentada na defesa contra o lançamento:

#### *2.1 Da Relação entre NTS e PETROBRAS*

*Após a sua constituição, a NTS passou, em 15/12/2014, a ser controlada pela Transportadora Associada de Gás S.A (TAG) que, por sua vez, era subsidiária da PETROBRAS.*

*Já em 19/01/2016, a NTS passou a prestar serviços de transporte de gás à PETROBRAS, através de seus gasodutos. Esse contrato de transporte foi considerado, para fins contábeis, como arrendamento, tendo em vista que os benefícios e riscos associados ao gasoduto, de propriedade jurídica da NTS (prestadora de serviços), foram transferidos para a PETROBRAS (tomadora de serviços), uma vez que a PETROBRAS era usuária exclusiva dos gasodutos e, portanto, registrado nos livros da NTS e da PETROBRAS, nos termos do que prevê a Lei nº 11.638/2007, a Deliberação CVM nº 554/2008, o Pronunciamento Técnico CPC nº 06 (operações de arrendamento mercantil) e a Interpretação Técnica ICPC nº 03 (aspectos complementares das operações de arrendamento mercantil).*

#### **(Griffou-se)**

Dessa forma, como já citado anteriormente, a Petrobrás reconheceu inicialmente o contrato de arrendamento, cumprindo as orientações do **CPC 06**, registrando os gasodutos no Ativo em contrapartida de uma conta de passivo referente ao pagamento das parcelas acordadas **(1º momento)**.

Com acesso aos registros contábeis da NTS, a Fiscalização constatou que a contabilização do contrato de arrendamento seguiu a mesma lógica da Petrobrás, sendo os gasodutos “baixados” do seu ativo imobilizado, apresento-os como contas a receber nos seus balanços.

Importante ressaltar que a fiscalização não questionou ou descaracterizou os registros contábeis realizados pela Petrobrás, sendo esse fato consignado na impugnação:

*Inicialmente, cumpre destacar que o auditor fiscal em momento algum coloca em xeque ou questiona os registros contábeis da PETROBRAS. O TVF toma como corretos os lançamentos contábeis, atribuindo apenas efeito tributário diverso aos registros efetuados. (impugnação, fl. 1052)*

Ocorre que a divergência apontada pela fiscalização se encontra no tratamento tributário efetuado pela Petrobrás **após o encerramento do contrato** de arrendamento mercantil, sendo que esse fato contábil provoca consequências na apuração dos tributos sobre a renda, conforme a interpretação da legislação sobre o tema.

A Fazenda Nacional em sua peça recursal aponta esse aspecto ao apresentar os argumentos para reforma do acórdão da DRJ.

Alega que no Acórdão, a DRJ corrobora o entendimento da Petrobrás de que não houve questionamento por parte da fiscalização do saldo de reversão e conclui (equivocadamente) que por isso não há situação excludente à aplicação do art. 426, inciso I do RIR/99:

*Apesar das atipicidades verificadas, tem-se por inevitável a consideração do valor residual dos ativos na avaliação da NTS, visto que o ganho da reversão integra seu patrimônio, e este, não a reversão, é legalmente o custo para apuração do ganho de capital.*

*O saldo da reversão, reconhecido pela NTS, com conseqüente aumento de Patrimônio Líquido, não teve qualquer desfazimento pela autoridade, ou impropriedade legal apontada, considerando-se legítimos os valores ostentados pelo balanço do período.*

*Nisto, não se identifica situação excludente à aplicação do art. 426, I, do RIR/99:*

**(Acórdão de Impugnação, fl 1144)**

Contudo, a Fazenda prossegue alegando que a glosa ocorreu em função de uma análise jurídica, sendo que, a Petrobrás, ao aplicar o art. 426 do RIR/99, ao invés do determinado no CPC 06, cometeu um erro, pois a situação fática remetia a uma regra específica e não a regra geral.

Um ponto importante na argumentação da Fazenda está na neutralidade fiscal que ocorrera ao longo da execução do contrato, sendo esse ponto presente na regra específica que afasta a aplicação do art. 426 do RIR/99.

A neutralidade fiscal foi citada no Relatório Fiscal:

*Para manter a **neutralidade fiscal**, o valor correspondente às contraprestações pagas ou creditadas de arrendamento mercantil de bens móveis ou imóveis, pode ser excluído do lucro líquido na apuração do lucro real, nos termos do art. 47 da Lei 12.973/2014 e art.175, inciso I da IN RFB 1.700/2017. Quanto os encargos (juros) incorridos, que são reconhecidos no resultado a título de despesas financeiras, são indedutíveis na apuração do lucro real.*

*Pela mesma razão (**neutralidade fiscal**), as despesas com depreciação/amortização de bem objeto de arrendamento mercantil, são indedutíveis na apuração do lucro real, devendo ser adicionadas ao lucro líquido na determinação do lucro real (art. 13, inciso VII, da Lei 9.249/1995, art. 89, inciso III, da IN RFB 1.515/2014 e art. 175, inciso III, da IN RFB nº 1.700/2017.*

(...)

*Destacamos ainda, a **neutralidade fiscal** das despesas de amortização reconhecidas mensalmente pela PETROBRAS, enquanto vigente o arrendamento.*

(...)

*No período de aplicação da modalidade - arrendamento mercantil financeiro, as contraprestações pagas foram excluídas do lucro líquido (prejuízo) na apuração do lucro real. Ao fim da operação (reversão), apenas uma pequena parcela residual de todo o contrato permanecia em aberto, ou seja, **praticamente todo o passivo financeiro a pagar foi liquidado até 25/10/2016, e, portanto, como reportado, já ocorreu o seu aproveitamento através da redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL em diversos anos-calendário.***

**(Griffou-se)**

Em relação a neutralidade, o legislador fez constar no art. 58 da Lei 12.973/14 que a RFB emitiria regramento específico de modo a anular qualquer efeito na apuração de tributos em função das modificações nos critérios contábeis após a publicação da lei.

*Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria. (Vigência)*

*Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.*

Assim a RFB editou Instruções Normativas que cumpriram a determinação legal, sendo que basicamente a neutralidade para a arrendatária (Petrobrás) poderia deduzir as contraprestações pagas, inclusive as despesas financeiras.

Estas disposições constam da IN 1.515/2014, vigente à época dos fatos:

*Subseção II*

*Da Pessoa Jurídica Arrendatária*

*Disposições Gerais*

*Art. 89. Na apuração do lucro real da pessoa jurídica arrendatária:*

*I - poderão ser computadas as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil, referentes a bens móveis ou imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, inclusive as despesas financeiras nelas consideradas;*

*II - são indedutíveis as despesas financeiras incorridas pela arrendatária em contratos de arrendamento mercantil, inclusive os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 1976;*

*III - são vedadas as deduções de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil, na hipótese em que a arrendatária reconheça contabilmente o encargo, inclusive após o prazo de*

*encerramento do contrato; IV - na hipótese tratada no inciso III, não comporá o custo de produção dos bens ou serviços os encargos de depreciação, amortização e exaustão, gerados por bem objeto de arrendamento mercantil.*

*§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, a pessoa jurídica arrendatária que reconheça contabilmente o bem, em decorrência de o contrato de arrendamento prever a transferência substancial dos benefícios e riscos e controle do bem arrendado, deverá proceder aos ajustes ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no Lalur.*

*§ 2º No caso previsto no inciso IV, a pessoa jurídica deverá proceder ao ajuste no lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no período de apuração em que o encargo de depreciação, amortização ou exaustão for apropriado como custo de produção.*

*§ 3º O disposto neste artigo também se aplica aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial.*

*§ 4º Consideram-se contraprestações creditadas, nos termos deste artigo, as contraprestações vencidas.*

*§ 5º Para efeitos do disposto no inciso I do caput, entende-se por despesa financeira os juros computados no valor da contraprestação de arrendamento mercantil.*

*§ 6º No caso de inadimplemento da contraprestação, a dedutibilidade dos juros observará o disposto nos §§ 4º e 5º do art. 26.*

*§ 7º No caso de bem objeto de arrendamento mercantil não é necessária a evidenciação em subconta de que trata § 1º do art. 37.*

E foi isso que a Petrobrás fez ao longo do período em que esteve em vigor o contrato mercantil, deduziu as contraprestações pagas, de modo que ao final do contrato todo o investimento já teria sido deduzido.

Esse ponto foi reforçado no Relatório Fiscal (fl. 1029/1030):

*Destacamos ainda, a neutralidade fiscal das despesas de amortização reconhecidas mensalmente pela PETROBRAS, enquanto vigente o arrendamento.*

*(...)*

*No período de aplicação da modalidade - arrendamento mercantil financeiro, as contraprestações pagas foram excluídas do lucro líquido (prejuízo) na apuração do lucro real. Ao fim da operação (reversão), apenas uma pequena parcela residual de todo o contrato permanecia em aberto, ou seja, praticamente todo o passivo financeiro a pagar foi liquidado até 25/10/2016, e, portanto, como reportado, já ocorreu o seu aproveitamento através da redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL em diversos anos-calendário. (Griffou-se)*

A acusação de que a Petrobrás deduziu das contraprestações ao longo do período do contrato não foram refutadas com provas pela acusada, apenas com a menção na impugnação de que: *“jamais fez qualquer tipo de dedução dos valores de amortização contábil nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL”*.

Essa exclusão das contraprestações na apuração do lucro líquido ao longo dos anos de vigência do contrato mercantil provocaram um aproveitamento de redução de base de cálculo do IRPJ e CSLL

O que restou comprovado nos autos é que a Petrobrás aplicou o entendimento do regramento contábil para arrendamento mercantil (CPC 06) no contrato junto com a NTS enquanto era conveniente tributariamente.

Contudo, por ocasião da possibilidade de alienação da NTS, promoveu uma grande reorganização societária prévia que provocou a aplicação de um regramento contábil mais favorável tributariamente (art. 426 RIR/99), divergente de tudo que estava sendo contabilizado nos últimos anos de vigência do contrato mercantil.

Assim, para concluir, entendo que a fiscalização foi precisa e obteve êxito em comprovar que não foi a cronologia dos fatos que a Petrobrás descreveu ao ser intimada e que, na verdade, o encerramento do contrato mercantil gerou um aumento no custo do investimento, reduzindo o ganho de capital.

A fiscalização foi cirúrgica em sua análise, de modo que adoto, parte do Relatório Fiscal como razão de decidir:

Conforme descrito no tópico ESCOPO DA AÇÃO FISCAL, o objetivo da presente fiscalização concentrou-se na análise da composição do custo de participação societária reconhecido no resultado do exercício social de 2017, registrado no mês da alienação de 90% das ações da NTS, especificamente da parcela originada da reversão/desfazimento do arrendamento mercantil financeiro.

Intimamos a fiscalizada a fornecer o demonstrativo de apuração do ganho de capital, (fl.161), referente à alienação de 90% das ações da então controlada NTS realizada em 04 de abril de 2017, parcialmente transcrito abaixo:

VALOR DO PL NA NTS EM 04/04/2017	R\$ 4.521.584.974,88
<b>VALOR DO INVESTIMENTO A 90%</b>	<b>R\$ 4.069.426.477,39 (1)</b>
VALOR DO CUSTO DO INVESTIMENTO A 10%	R\$ 452.158.497,49
TOTAL INVESTIMENTO NA NTS	R\$ 4.521.584.974,88

(1) Lançado a débito de resultado – conta contábil nº 3701101101 – Baixa pela Alienação de Ativos (receita/despesa operacional) e a crédito da conta contábil nº1102200001 – Participações em Empresas Consolidadas para Venda (Ativo Circulante) em abril de 2017.

A movimentação da conta contábil nº1102200001 – Participações em Empresas Consolidadas para Venda a partir do saldo em 31/12/2016 no montante de R\$ 4.100.759.109,90, acrescida dos resultados de equivalência patrimonial composto por R\$ 671.342.481,28 menos os valores de R\$ 249.483.181,19 e R\$ 1.033.435,11,

apresentou um saldo final equivalente ao total do investimento na NTS no valor de R\$ 4.521.584.974,88.

Está comprovado que o total do custo do investimento na NTS no montante de R\$ 4.521.584.974,88, inclui o valor de R\$ 1.360.199.497,96, decorrente do efeito líquido contábil da reversão do arrendamento, correspondendo as duas contas a pagar à NTS (valores remanescentes de R\$ 82.044.033,63 – saldo credor e R\$ 154.711.065,08 – saldo devedor – conta redutora) e a “baixa contábil” dos ativos de direito de uso da NTS no montante de R\$ 1.287.532.466,00 (R\$ 1.781.398.533,32 – custo menos R\$ 493.866.067,32 – amortização acumulada).

Dessa forma, o valor da baixa de 90% do investimento no montante de R\$ 4.069.426.477,39, reconhecido no resultado do exercício - conta contábil nº 3701101101 – Baixa pela Alienação de Ativos (receita/despesa operacional), incluiu o valor equivalente a 90% da reversão do arrendamento equivalente a R\$ 1.224.179.548,16.

Entendemos que o valor de R\$ 1.360.199.497,96, registrado no grupo investimentos e baixado a resultado na alienação de 90% da participação societária equivalente a R\$ 1.224.179.548,16, é indedutível na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social do lucro líquido do ano-calendário de 2017.

A fiscalizada confirmou, (fl.165), que considerou como dedutível o custo lançado na conta contábil nº 3701101101 – Baixa pela Alienação de Ativos (receita/despesa operacional).

À vista do narrado, a origem do saldo deu-se pela “baixa/reclassificação contábil” de bens registrados no ativo imobilizado e transferidos para linha de investimento por equivalência patrimonial na controlada NTS, após lançamentos em contas de ativo, passivo e de resultado, de forma a refletir o aumento do patrimônio líquido da NTS.

O registro da operação transitando no grupo patrimônio líquido da PETROBRAS - conta patrimonial - Transações de Capital - Contribuição Adicional de Capital não o torna dedutível.

Destacamos ainda, a neutralidade fiscal das despesas de amortização reconhecidas mensalmente pela PETROBRAS, enquanto vigente o arrendamento.

Efetivamente não ocorreu uma mudança no tratamento tributário, continua a ser indedutível o valor líquido dos ativos, reclassificados para a conta investimentos em controladas, pela simples reversão/desfazimento do arrendamento mercantil financeiro, que impactou o patrimônio líquido da então controlada NTS e, por conseguinte, reconhecido pela PETROBRAS. Devendo prevalecer a tributação conforme a legislação vigente que neutralizou os efeitos tributários da aplicação do CPC 06.

No período de aplicação da modalidade - arrendamento mercantil financeiro, as contraprestações pagas foram excluídas do lucro líquido (prejuízo) na apuração do lucro real. Ao fim da operação (reversão), apenas uma pequena parcela residual de todo o contrato permanecia em aberto, ou seja, praticamente todo o passivo financeiro a pagar foi liquidado até 25/10/2016, e, portanto, como reportado, já ocorreu o seu aproveitamento através da redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL em diversos anos-calendário.

No caso em tela, aplicar literalmente a regra vigente à época, prevista no art. 426 do Decreto nº 3.000/99, que define o valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação de investimento em controlada avaliado pelo valor do patrimônio líquido, não é adequada, considerando as características da operação amplamente descritas no presente documento. Trata-se de uma operação atípica que na sua reversão, demandou o registro de lançamentos contábeis não rotineiros na consecução do seu objeto social, cujo montante líquido de R\$ 1.360.199.497,96, aumentou o total do investimento na então controlada NTS.

Os efeitos na apuração do lucro real e na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido precisam ser cuidadosamente analisados e eventuais ajustes devem ser refletidos nas citadas apurações.

Por fim, concluímos que, para fins tributários, a PETROBRAS não pagou ou incorreu nessa parcela de custo reconhecida em resultado na alienação do investimento; não há previsão na norma tributária que suporte a sua dedução na apuração do ganho de capital na alienação do investimento sob análise, cujo valor por nós apurado está sendo glosado.

Por todo o exposto, voto no sentido de **dar provimento ao recurso de ofício**, mantendo a autuação em relação a glosa de uma parcela do custo do investimento reconhecido no resultado do exercício que haviam sido excluídas pela Delegacia de Julgamento, mantendo todos os termos da autuação.

É como voto,

*Assinado Digitalmente*

Fernando Augusto Carvalho de Souza

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Redator Designado.

Com a devida vênia ao excelente voto do ilustre Conselheiro relator, dele divergi integralmente no mérito e apresento as razões pelas quais entendo que o Recurso de Ofício deve ser improvido.

Inicialmente cumpre esclarecer que, o TVF não questiona e nem invalida nenhuma das operações comerciais realizadas pela Recorrente. E isto é absolutamente relevante na medida em que, a partir de tais premissas são juridicamente válidos e eficazes: (i) o contrato de arrendamento mercantil é válido; (ii) o rompimento prematuro dos contratos de arrendamento; (iii) o desinvestimento da Petrobrás com a venda da NTS.

Isso é relevante na medida em que, diante de tais premissas acatadas pela fiscalização, a irresignação do nobre colega Relator, embora justificável, passa a carecer de base fundada na acusação posta.

Não há no TVF acusação de dolo ou simulação. Assim, não se pode defender que a Recorrente haveria aplicado *o entendimento do regramento contábil para arrendamento mercantil (CPC 06) no contrato junto com a NTS enquanto era conveniente tributariamente*. Em verdade, ela aplicou o entendimento contábil cabível e coerente com as operações realizadas, as quais, diga-se de passagem, não foram questionadas pela autoridade fiscal.

Tal fato não passou despercebido pela decisão recorrida, que acertadamente concluiu:

A título de comentário, o NBC TSP 13 - Operações de Arrendamento Mercantil tem por natural a assimetria dos valores reconhecidos em suas variações no tempo:

38. A soma da despesa de depreciação do ativo e da despesa financeira do período é raramente igual ao pagamento da prestação do arrendamento mercantil durante o período, sendo, por isso, inadequado simplesmente reconhecer os pagamentos da prestação do arrendamento mercantil como despesa. Por conseguinte, é improvável que o ativo e o passivo relacionado sejam de valor igual após o começo do prazo do arrendamento mercantil.

Portanto, em ruptura prematura da operação, é esperável este reconhecimento, que, por si, não tem efeitos tributários.

Apesar das atipicidades verificadas, tem-se por inevitável a consideração do valor residual dos ativos na avaliação da NTS, visto que o ganho da reversão integra seu patrimônio, e este, não a reversão, é legalmente o custo para apuração do ganho de capital.

O saldo da reversão, reconhecido pela NTS, com conseqüente aumento de Patrimônio Líquido, não teve qualquer desfazimento pela autoridade, ou impropriedade legal apontada, considerando-se legítimos os valores ostentados pelo balanço do período.

Nisto, não se identifica situação excludente à aplicação do art. 426, I, do RIR/99:

Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte; (negritamos) Não se sustenta, portanto, a glosa operada pela autoridade fiscal.

Ainda, o voto recorrido também concluiu que:

Contudo, por ocasião da possibilidade de alienação da NTS, promoveu uma grande reorganização societária prévia que provocou a aplicação de um regramento contábil mais favorável tributariamente (art. 426 RIR/99), divergente de tudo que estava sendo contabilizado nos últimos anos de vigência do contrato mercantil.

Com a devida vênia ao excelente voto do Relator, também não tenho como concordar com tais argumentos. Primeiro porque essa não é a acusação. Segundo porque a decisão de venda da NTS e as justificativas que levaram a recorrente a adotar as referidas medidas não foram questionadas.

Mesmo assim, os fundamentos são razoáveis e se concretizaram. Também não podemos deixar de ressaltar que a Recorrente é empresa pública cujo controle é detido pelo próprio Governo Federal, assim, é de se presumir que tais medidas que possuíam cunho de regulação de mercado foram legitimamente adotadas.

Por sua vez, tendo em vista a decisão da venda da NTS e, levando-se em consideração que a Recorrente deixaria de ser única cliente da mesma e, portanto, os ativos arrendados seriam essenciais à atividade a ser realizada pela investida, procedeu-se legitimamente à ruptura prematura do contrato de arrendamento mercantil, o qual, pela sua própria natureza, apenas perfectibiliza a transferência de patrimônio ao final do prazo estabelecido e com a opção pelo arrendatário, fato que não ocorreu.

Diante dessa realidade fática, a Recorrente devia realizar a reversão do arrendamento mercantil. Tal reversão, ao contrário do que parece ser a irresignação do nobre colega relator, deu-se pelo valor residual do ativo, o qual era e permaneceu de propriedade da NTS.

Ora, procedendo-se a referida reversão, que não tem efeitos tributários em termos de receita para a investida, a consequência lógica é o aumento do seu patrimônio, o que acarreta a aplicação do MEP pela investidora.

Logo, não há substrato legal e contábil para se desconsiderar essa variação patrimonial para fins de apuração do ganho de capital da operação de venda da investida, afinal

de contas, o referido ativo compõe o seu patrimônio e, certamente, foi mensurado no valor do investimento para a adquirente da NTS.

Lógico que o valor do arrendamento pago pela Recorrente jamais vai coincidir com o valor residual do ativo, como muito bem definiu a decisão recorrida ao citar o item 38 do NBC TSP 13. Mas isso não invalida a correção do procedimento contábil adotado pela Recorrente, o qual está alinhado com a natureza jurídica das operações realizadas.

Foram essas as razões que me levaram a divergir do excelente voto do Conselheiro Relator, razão pela qual orientei meu voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva