



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.900082/2021-35
ACÓRDÃO	1101-001.723 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NOVA TRANSPORTADORA DO NORDESTE S/A - NTN
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

TRIBUTAÇÃO DAS ARRENDADORAS. ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO.

Na vigência da Lei nº 12.973/2014, as operações de arrendamento mercantil em que haja transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo e que não estejam sujeitas ao tratamento tributário disciplinado pela Lei nº 6.099, de 1974, o resultado relativo à operação de arrendamento mercantil deverá ser reconhecido proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato. Tal definição se aplica igualmente aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial.

RESULTADO RELATIVO A OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO.

O resultado relativo a operação de arrendamento mercantil financeiro não submetido à tutela da Lei nº 6.099/74 (instituições financeiras) a ser tributado corresponde à diferença entre o valor do contrato de arrendamento e o somatório dos custos diretos iniciais e o custo de aquisição ou construção dos bens arrendados, devendo ser apurado aquele resultado no começo do contrato de arrendamento, que corresponde à data a partir da qual o arrendatário passa a poder exercer o seu direito de usar o ativo subjacente.

DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO. REGRA GERAL. LEI 12.973/2014.

Regra geral, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as deduções de

despesas de depreciação de bens móveis e imóveis exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços. Na vigência da Lei 12.973/2014, nas operações de arrendamento mercantil financeiro, onde há substancial transferência dos riscos, benefícios e controle dos ativos subjacentes para as arrendatárias, com a consequente baixa do ativo e reconhecimento de Direitos a receber, inexistentes os pressupostos legais de dedutibilidade das despesas de depreciação, considerando que os benefícios da produção e comercialização dos bens e serviços relacionados àquele ativo não mais se consubstanciam no arrendador, mas no arrendatário. Nas pessoas jurídicas arrendadoras somente são dedutíveis os encargos de depreciação gerados por bem objeto de arrendamento mercantil quando as operações sejam disciplinadas pela Lei nº 6.099/74 (instituições financeiras) ou quando não haja transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo (arrendamento operacional), hipótese em que o bem arrendado permanece no ativo da arrendadora sujeito às depreciações.

ÔNUS DA PROVA. DIREITO CREDITÓRIO.

Compete ao autor do pedido de crédito o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito alegado, mediante apresentação de elementos de prova hábeis e idôneos da existência do crédito contra a Fazenda Nacional, para que seja aferida sua liquidez e certeza, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional.

PERÍCIA CONTÁBIL. REQUISITOS.

As diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas devem expor os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito, considerando-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos referidos requisitos.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. IMPUGNAÇÃO PELA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA.

A forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, respeitados os limites técnicos e procedimentais ditados pela Contabilidade e pelos demais órgãos reguladores. Os processos de contabilidade estarão sujeitos à impugnação administrativa, contudo, quando, em desacordo com aquelas normas, possam contaminar o verdadeiro lucro tributável previsto em Lei.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Ricardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, fls. 1194/1236, contra Acórdão da DRJ, fls. 1146/1186, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade, fls. 23/56, protocolada pelo contribuinte, por sua vez interposta contra Despacho Decisório (fls. 3) que não homologou compensação declarada, fundamentada em pagamento a maior ou indevido de estimativa mensal de IRPJ relativa ao período de apuração março/2015, por concluir que houve reconhecimento inferior ao saldo disponível, o que levou à não homologação da compensação declarada nos PERDCOMPS 15596.32320.290816.1.3.-1512 e 14127.75220.280916.1.3.-9378:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
DEMAC - RIO DE JANEIRO

DESPACHO DECISÓRIO

Nº da Comunicação: 3031214

DATA DE EMISSÃO: 03/03/2021

O SUJEITO PASSIVO ESTÁ SENDO CIENTIFICADO DE DECISÃO EM RELAÇÃO A PER/DCOMP APRESENTADO(S) PELA SUCEDEDIA CNPJ 04.991.833/0001-12

1-SUJEITO PASSIVO / INTERESSADO

CNPJ	NOME EMPRESARIAL
06.248.349/0001-23	TRANSPORTADORA ASSOCIADA DE GAS S.A. - TAG

2-IDENTIFICAÇÃO DO PER/DCOMP

PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
15596.32320.290816.1.3.04-1512	31/03/2015	Pagamento Indevido ou a Maior	16682-900.082/2021-35

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

O crédito em análise corresponde ao valor necessário para compensação dos débitos declarados.																							
Valor do crédito em análise:						R\$ 4.996.997,31																	
Valor do crédito reconhecido:						R\$ 0,00																	
Características do DARF discriminado no PRR/DCOMP																							
<table border="1"> <thead> <tr> <th>Período de apuração</th> <th>Código de receita</th> <th>Valor total do DARF</th> <th>Data de arrecadação</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>31/03/2015</td> <td>2362</td> <td>8.641.185,36</td> <td>30/04/2015</td> </tr> </tbody> </table>							Período de apuração	Código de receita	Valor total do DARF	Data de arrecadação	31/03/2015	2362	8.641.185,36	30/04/2015									
Período de apuração	Código de receita	Valor total do DARF	Data de arrecadação																				
31/03/2015	2362	8.641.185,36	30/04/2015																				
A partir do DARF informado para os PER/DCOMP objeto dessa análise, foram localizados um ou mais pagamentos, com a seguinte utilização:																							
<table border="1"> <thead> <tr> <th>Qt.pag.</th> <th>Valor total</th> <th>Alocação a débito</th> <th>Utilização Processo</th> <th>Utilização PER/DCOMP</th> <th>Parcelamento Especial</th> <th>Utilização total</th> <th>Saldo disponível</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1</td> <td>8.641.185,36</td> <td>3.765.280,72</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>3.765.280,72</td> <td>4.875.904,64</td> </tr> </tbody> </table>								Qt.pag.	Valor total	Alocação a débito	Utilização Processo	Utilização PER/DCOMP	Parcelamento Especial	Utilização total	Saldo disponível	1	8.641.185,36	3.765.280,72	0,00	0,00	0,00	3.765.280,72	4.875.904,64
Qt.pag.	Valor total	Alocação a débito	Utilização Processo	Utilização PER/DCOMP	Parcelamento Especial	Utilização total	Saldo disponível																
1	8.641.185,36	3.765.280,72	0,00	0,00	0,00	3.765.280,72	4.875.904,64																
Entretanto, a análise do crédito resultou em reconhecimento inferior ao saldo disponível do pagamento.																							
Concluída a análise do direito creditório, chegou-se à seguinte decisão:																							
Diante do exposto, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP: 15596.32320.290816.1.3.04-1512 14127.75220.280916.1.3.04-9378																							
Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/03/2021.																							
<table border="1"> <thead> <tr> <th>PRINCIPAL</th> <th>MULTA</th> <th>JUROS</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>5.872.024,06</td> <td>1.174.404,80</td> <td>1.751.266,89</td> </tr> </tbody> </table>							PRINCIPAL	MULTA	JUROS	5.872.024,06	1.174.404,80	1.751.266,89											
PRINCIPAL	MULTA	JUROS																					
5.872.024,06	1.174.404,80	1.751.266,89																					
Além do exposto acima, informações complementares sobre a análise de crédito e relação de valores devedores compõem o despacho decisório. Para contribuintes optantes pelo Simples Tributário (ST), as informações são apresentadas na sequência. Para contribuintes não optantes pelo ST, consultar o despacho decisório completo no e-CAC, no endereço www.gov.br/receitafederal , assunto "Restituição e Compensação", item "Conciliação Decisório PER/DCOMP", mesmo endereço onde poderão ser emitidos os DARF para pagamento dos valores devedores.																							
Base legal: Arts. 165, 168 e 170 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN). Art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.																							

Segundo a fiscalização, na Informação n. 05/2021 (fls. 8/18), não teriam sido sido confirmados, ou teriam sido confirmados parcialmente, os valores relativos à IRPJ e à CSLL para a composição do saldo negativo:

15. De todo o exposto, considerando que:

1 - o CPC 06 e o IAS 17, que dispõem que devem ser aplicados na contabilização de todas as operações de arrendamento mercantil que não sejam para explorar ou usar minério, petróleo, gás natural e recursos similares não regeneráveis;

2 - Nos Contratos apresentados não restou caracterizada que as operações realizadas seriam de Arrendamento Mercantil, nem na essência, nem na forma;

3 — As Notas Fiscais de Serviço apresentadas pela Petrobras SA. ratificam a prestação de serviço pela NTN à Petrobrás, inclusive com destaque de Imposto sobre Serviços — ISS, bem como as retenções sob o Código de Receita 6147, relativa à Receita de Serviços, que inclusive é utilizada na dedução do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, integrando o saldo negativo;

4 - Da análise dos documentos apresentados em resposta às intimações, inclusive através das planilhas por ela elaboradas (vide item 13), a empresa não conseguiu comprovar a base dos seus argumentos, bem como a efetiva existência dos direitos creditórios requeridos para efeitos tributários;

Concluímos que a empresa não conseguiu evidenciar a certeza e liquidez que se faz necessária ao reconhecimento do montante requerido conforme reza o art. 170 do Código tributário Nacional — CTN.

CONCLUSÃO

16. Ante todo o exposto, conclui-se que após análise das inconsistências apontadas pelo sistema, considerando a legislação aplicável, decidiu-se pelo não reconhecimento do valor requerido pelo contribuinte em DCOM P.

Não foram apontadas outras inconsistências pelo Sistema de Controle de Créditos - SCC. - Por último, vale dizer que a presente análise se limitou à verificação das inconsistências detectadas pelo SCC, sem adentrar na análise do Lucro Real e demais parcelas, declarados em ECF.

Para síntese dos fatos, reproduzo abaixo o Relatório do Acórdão combatido, fls. 1146/1186, por bem sintetizar os fatos:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade apresentada contra Despacho Decisório que não homologou as compensações abaixo discriminadas, tendo como crédito Pagamento Indevido / a maior de estimativa de IRPJ do período de apuração 03/2015:

O valor do crédito em análise no(s) PERDCOMP(s) corresponde ao valor necessário para compensação dos débitos declarados, não tendo sido reconhecido qualquer valor do indébito pleiteado, implicando a não homologação das compensações declaradas:

O crédito em análise corresponde ao valor necessário para compensação dos débitos declarados.

Valor do crédito em análise: R\$ 4.996.997,31
Valor do crédito reconhecido: R\$ 0,00

Características do DARF discriminado no PER/DCOMP			
Período de apuração	Código de receita	Valor total do DARF	Data de arrecadação
31/03/2015	2362	8.641.185,36	30/04/2015

O não reconhecimento do indébito no Despacho Decisório tem como fundamento a Informação Fiscal 005/2021 proferida pela Equipe de Auditoria do Direito Creditório I –EQAUD1/DEMAC/RJO - Delegacia de Maiores contribuintes da RFB no Rio de Janeiro, cujos termos são doravante descritos.

O contribuinte ingressou com diversas Declarações de compensação tendo como supostos créditos pagamentos indevidos ou a maior de estimativas de IRPJ e CSLL do ano calendário 2015, tendo transmitido igualmente várias DCTF retificadoras reduzindo os valores originalmente confessados, sendo o Despacho Decisório contestado referente ao presente processo em destaque:

Processo	Tributo	Apuração	Valor original Crédito utilizado na DCOMP	Valor do crédito em análise	Valor do crédito reconhecido no D0
16682.900080/2021-46	2362	jan/15	R\$ 5.630.906,74	R\$ 5.630.906,74	R\$ 0,00
16682.900090/2021-91	2362	fev/15	R\$ 5.657.584,91	R\$ 5.657.584,91	R\$ 0,00
16682.900082/2021-35	2362	mar/15	R\$ 4.996.997,31	R\$ 4.996.997,31	R\$ 0,00
16682.900086/2021-13	2362	abr/15	R\$ 4.901.164,25	R\$ 4.901.164,25	R\$ 0,00
16682.900083/2021-80	2362	jun/15	R\$ 7.681.164,82	R\$ 9.067.940,50	R\$ 0,00
16682.900084/2021-24	2362	jul/15	R\$ 10.045.281,47	R\$ 11.934.714,64	R\$ 0,00
16682.900085/2021-79	2362	ago/15	R\$ 9.914.428,66	R\$ 11.787.054,77	R\$ 0,00
16682.900079/2021-11	2362	set/15	R\$ 15.850.516,72	R\$ 18.131.836,11	R\$ 0,00
16682.900077/2021-22	2362	out/15	R\$ 15.823.553,14	R\$ 15.823.553,14	R\$ 0,00

Intimado a justificar as reduções efetuadas em sua apuração fiscal o contribuinte alega que refez a apuração mensal incorporando todos os ajustes previstos na legislação tributária (Lei nº 12.973/2014 e IN RFB nº 1.515/2014) verificando diferenças entre os valores inicialmente calculados e os efetivamente devidos (...);

dentre tais ajustes o principal deles seria para atender ao art. 46, referente ao Arrendamento Mercantil, resultando na redução dos valores de IRPJ/CSLL devidos mensalmente (...).

A Equipe de auditoria, ato contínuo, intimou o contribuinte a apresentar os Contratos de Arrendamento e respectiva contabilização, inclusive com as apurações e memórias de cálculo que embasaram a contabilidade e ajustes efetuados, bem como demais documentos e justificativas probatórias da procedência do indébito.

Em resposta, o contribuinte informou que fazia parte de uma estrutura contratual regida pelos Contratos abaixo relacionados, onde foi possível identificar que foram constituídos os consórcios com vistas à prestação de serviços à PETROBRÁS - Petróleo Brasileiro S/A, sem apresentar, contudo, os referidos contratos de arrendamento (fl.09):

- (a) Contrato de EPC e Montagem referente à construção da malha de gasodutos (Malha do Nordeste), (fls. 38/156) Partes: NTN, Petrobras Brasileiro SA e TOYO Engineering Corporation,
- (b) Contrato de Constituição de Consórcio – CFA (fls. 157/173),
- (c) Contrato de Operação do Consórcio – COA (fls. 174/248) e
- (d) Contrato do Serviço de Transporte de Gás – GTA (fls. 249/344).

Justificou o contribuinte à EQAUD que com base na Lei n. 6.404/76, com alterações promovidas pela Lei n. 11.941/09, na interpretação técnica do CPC 06 (R1) — Operações de Arrendamento Mercantil (vigente à época), análogo ao IAS 17 — Leases e à luz da primazia contábil da essência sobre a forma, a estrutura contratual citada foi tratada contabilmente como arrendamento mercantil (leasing financeiro) e que a tratativa contábil não gera impactos na apuração do Imposto de Renda, uma vez que seus efeitos foram anulados nas bases fiscais (...) Acrescentou ainda que nas Demonstrações financeiras de 2008 está patente a adoção inicial da estrutura contratual na forma de arrendamento, tendo sido realizadas por Auditores independentes e elaboradas de acordo com as práticas contábeis vigentes até 31/12/2007, apresentando ainda memória de cálculo da depreciação do leasing e a planilha do fluxo de caixa descontado que embasou a contabilização e os ajustes efetuados. Em análise das informações prestadas pelo contribuinte, a autoridade fiscal passa às suas considerações, abaixo resumidas:

. O Pronunciamento contábil CPC 06 deve ser aplicado na contabilização de todas as operações de arrendamento mercantil (leasing) que não sejam arrendamentos mercantis para explorar ou usar minério, petróleo, gás natural e recursos similares não regeneráveis;

. O IAS 17 Leasing trata do registro contábil e da divulgação das operações de arrendamento mercantil, classificando-as como operacionais e financeiras, levando em consideração a transferência dos riscos e benefícios inerentes à propriedade dos ativos, do arrendador para o arrendatário, observando a norma internacional a essência econômica da operação e não a forma jurídica. Igualmente dispõe o IAS 17 que não se sujeitam às suas disposições o arrendamento mercantil para exploração de minérios, petróleo, gás natural e recursos similares não regeneráveis;

. A NTN tem como atividade o Transporte Dutoviário, ou seja, por definição, através de tubulações especialmente desenvolvidas e construídas de acordo com normas internacionais de segurança, para transportar petróleo e seus derivados,

álcool, gás e produtos químicos diversos por distâncias especialmente longas, sendo então denominados como oleodutos, gasodutos ou polidutos;

. Tanto CPC 06 quanto IAS 17 discorrem que não podem ser aplicados no tipo de operação exercida pela empresa; além disso não foram apresentados os documentos que respaldassem e caracterizassem o arrendamento mercantil;

. ainda que a Lei n. 12.973/2014 não faça a exigência formal de contratos de arrendamento mercantil, a lei faz exigências, inclusive em seu art. 46, que estabelece, dentre outros, que sua aplicação se condiciona à transferência substancial dos riscos inerentes à propriedade do ativo.

Assim, a mera utilização do CPC 06 para fins contábeis, não é suficiente para comprovar que se trata de uma operação de arrendamento mercantil para efeitos tributários. Faltou provar de fato, não só com contratos, mas com documentos que embasem suas afirmações.

. a formação do Consórcio se deu com o fito de prestação de serviços de transporte dutoviário à Petrobrás; houve reconhecimento do consórcio através dos contratos, de receitas de serviços e dos correspondentes aproveitamentos de suas respectivas retenções sob código de receita 6147, conforme verificado em suas declarações anuais;

. com a publicação da Lei 12.973/2014 a empresa alterou toda sua escrituração, contabilizando a prestação de serviço à Petrobrás, como se arrendamento fosse, porém não comprova por contratos de arrendamento e/ou documentos respectivos que possam aferir suas alegações com liquidez e certeza;

. A contribuinte contabilizava os valores recebidos como Receita de serviços nos anos anteriores, passando a contabilizar como Receita Financeira a partir de 2014; a maior parte de tais receitas são relativas a Petrobrás, tendo sofrido retenções sob o código 6147, deduzindo-as do IRPJ/CSLL devido na apuração anual; no ano de 2015, contudo, contabilizou como receita financeira na ECF;

. Em suma, verifica-se que a NTN não possui Contratos de Arrendamento Mercantil e, antes do advento da Lei n. 12.973/2014, contabilizava suas Receitas como "Receita de Serviços", não fazendo a contabilização das Receitas como Arrendamento (Receitas financeiras), e neutralizando-as via RTT. É possível inferir que, ante o vislumbre de vantagens tributárias com o início da vigência da Lei n. 12.973/2014, as receitas referentes aos serviços prestados, antes lançados como Receitas de Serviços, foram lançadas como Arrendamento, mediante alteração na sua contabilidade, via Receita Financeira;

. a empresa pretende o lançamento como Arrendamento Mercantil, aproveitando dos seus efeitos tributários favoráveis, posto que, após as alterações decorrentes da aplicação da Lei n. 12.973/2014, requer em torno de 110 milhões de reais relativos a estimativas supostamente recolhidas a maior de Imposto de Renda e Contribuição Social referentes ao ano calendário de 2015, mediante Declaração de Compensação de Pagamento Indevido/a maior, uma vez que reduziu o valor do IR e da CSLL devidos mensalmente. No entanto, também pretende o aproveitamento de retenções realizadas sob o Código de Receita 6147, pela Petrobras S.A., de Imposto de Renda e de Contribuição Social, relativo a Receita de Serviços prestados, no montante aproximado de 22 milhões na dedução do IRPJ e da CSLL devidos, via saldo negativo. Cientificado o contribuinte do

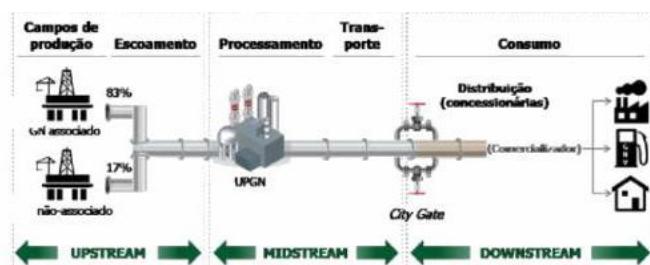
Despacho Decisório em 09/03/2021, aquele apresenta Manifestação de Inconformidade em 07/04/2021, onde resumidamente argumenta:

A atividade de transporte de gás natural e a inexistência de subsunção à hipótese de exceção contida no CPC 06: possibilidade de tratamento da operação como arrendamento mercantil.

(...) As regras contábeis não são definidas pela autoridade fiscal, mas pela legislação societária e contábil ... a empresa segue rígidos padrões contábeis e está submetida à auditoria independente; ... a autoridade fiscal coloca em dúvida o critério de contabilização adotado por algumas das maiores empresas do Brasil, inclusive a Petrobrás, sujeitas a alto grau de escrutínio em relação às suas metodologias contábeis.

(...) A indústria de gás natural, assim como outros setores de infraestrutura, deve ser classificada como indústria de rede. Essa espécie de indústria é caracterizada pela presença de distintas atividades constituídas sob a forma de uma rede física, na qual a interconexão entre os diversos atores é essencial à operação. A indústria de gás natural, enquanto indústria de rede, depende da implantação de malhas para o transporte e a distribuição da mercadoria aos consumidores. Ela também se caracteriza como monopólio natural, de sorte que o exercício da atividade por uma ou poucas empresas torna a estrutura de mercado mais eficiente, com ganhos em economia de escala.

(...) é da essência da indústria do gás natural o estabelecimento de extensa rede de interconexões fixas, que forma a cadeia de gás natural, sem a qual seria impossível possibilitar o seu consumo. A cadeia do gás natural é formada por três seguimentos: (i) upstream, composto por produção e escoamento; (ii) midstream, composto por processamento e transporte; (iii) downstream, composto pela distribuição ou comercialização direta.



A contribuinte é um agente que atua no elo da indústria da cadeia do gás natural. **Tal como reconhecido na informação fiscal, ela promove o transporte do gás natural processado (midstream),** em regra, até as concessionárias de distribuição, que por sua vez viabilizam a mercadoria para o consumo final, juntamente com algumas outras empresas transportadoras de gás natural.

É um dever da contribuinte e das demais empresas transportadoras de gás natural manter o sistema interligado, permitindo inclusive a interconexão de outras instalações de transporte e de transferência, bem como de malhas dutoviárias administradas por outras companhias, respeitadas as especificações do gás natural estabelecidas pela ANP e os direitos dos carregadores existentes.

A Lei n. 9.478/1997 dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo e outros assuntos relacionados à atriz

energética não renovável. (...) o artigo 6º da referida norma estabelece as definições técnicas relacionadas a esse mercado, segregando cada uma das fases da cadeia do gás natural (assim como do petróleo). **Há clara divisão entre os agentes que exploram a produção e a comercialização do gás natural em relação àqueles que transportam o produto.**

(...) em relação ao mercado de gás natural, a exploração das atividades econômicas de transporte, tratamento, processamento, estocagem, liquefação, regaseificação e comercialização de gás natural está disposta na Lei n. 11.909/2009, conhecida como “Lei do Gás”. (...) Tal como a Lei do Petróleo (Lei n. 9.478/1997), a Lei do Gás também segregava as atividades típicas de exploração de gás natural, daquelas de transporte;

(...) a operação da contribuinte consiste em disponibilizar malha dutoviária para transporte de gás natural, o que não tem relação com a exploração ou o uso desse tipo de recurso, pelo que não há falar em inadequação da atividade desenvolvida com a aplicação do CPC 06 e da IAS 17, ou seja, não se trata da hipótese de exceção prevista no item 2 dessas normas.

A estrutura contratual da operação da contribuinte e a sua adequação a um arrendamento mercantil

(...) cumpre à contribuinte esmiuçar o objeto da estrutura contratual envolvendo o chamado “Projeto Malhas”, a fim de evidenciar que, a despeito de aqueles instrumentos jurídicos não conterem a denominação formal de “arrendamento mercantil”, eles contêm um arrendamento, na forma do CPC 06 e da IAS 17, consoante as diretrizes contidas na Interpretação Técnica ICPC 03, que trata dos “aspectos complementares das operações de arrendamento mercantil.”

O Projeto consistiu em investimentos em logística de transporte de gás natural nas regiões Nordeste e Sudeste, tanto para otimizar a estrutura de ativos existente, como para agregar novos ativos (...) A complexidade do Projeto de expansão da malha dutoviária envolvia não apenas a necessidade de capital e de emprego de conhecimento técnico, mas também de estruturação e estabelecimento dos papéis de diversos atores envolvidos com o projeto. Nesse sentido, concebeu-se uma estrutura em consórcio para viabilizar o transporte de gás natural ao carregador, no caso, à Petrobrás. (...) A NTN, ora denominada contribuinte, companhia controlada pelas tradings Mitsui Co., Ltd, Itochu Corporation e Mitsubishi Corporation, seria proprietária dos ativos resultantes de expansão da malha dutoviária para o Nordeste

Além disso, a NTN (assim como a NTS) também seria responsável pela captação de recursos e contratação de equipamentos, materiais e construção relativos à malha do nordeste (*Engineering, Procurement and Construction – EPC*), para a realização de investimentos em expansão

O consórcio, denominado “Consórcio Malhas Nordeste e Sudeste”, era composto, além das companhias NTN e NTS, da Petrobrás Transporte S.A. (Transpetro), que actuava como operadora e mantenedora das instalações de transporte, e a Transportadora Nordeste e Sudeste S.A. – TNS, que contribuiu com os ativos pré-existentes, outrora pertencentes à Petrobrás

Em 7 de fevereiro de 2003, a NTN, a Toyo Engineering Corporation (contratada) e a Petrobrás firmaram o Contrato de Engenharia, Contratação de Equipamentos e Materiais e Construção Relativos à Malha do Nordeste. Por meio desse EPC, a NTN

contratou a expansão da malha dutoviária de sua competência, sob supervisão e assistência técnica da Petrobrás.

(...) Em 1º de julho de 2003, foram celebrados o Contrato de Constituição de Consórcio (CFA) e o Contrato de Operação do Consórcio Malhas Sudeste Nordeste (COA). O primeiro instrumento foi responsável pela constituição do Consórcio Malhas, enquanto o COA determinava o critério de rateio para o faturamento mensal dos serviços de transporte prestados pelo Consórcio à Petrobras. O faturamento da NTN, segundo o COA, considerava suas necessidades de caixa para pagamento do serviço da dívida adquirida para a formação dos novos ativos (gasodutos) que integraram o Consórcio Malhas.

(...) Em 1º de agosto de 2007, foi firmado, entre o Consórcio Malhas e a Petrobrás, o segundo *Contrato de Transporte de Gás da Malha Nordeste (GTA) – aditivo ao contrato original de 1º de julho de 2003*, cujo objeto é a prestação de serviço de transporte firme de gás natural. (...). Esses são os instrumentos jurídicos que regularam a complexa relação entre as consorciadas do Consórcio Malhas e a disponibilização dos ativos para o transporte de gás natural ao carregador, a Petrobrás. É da essência desses instrumentos jurídicos contratuais que se deve extrair a constatação da existência (ou não) de um arrendamento mercantil, ainda que não haja essa denominação formal de um contrato

(...) para se dispensar o tratamento de arrendamento mercantil, nos moldes do CPC 06 e da IAS 17, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis editou a *Interpretação Técnica ICPC 03 – Aspectos Complementares das Operações de Arrendamento Mercantil*

(...) A Parte A da ICPC 03 contém regras alusivas à identificação de um contrato que é ou contém um arrendamento mercantil. Ela traz as balizas necessárias para a identificação do correto tratamento contábil de arrendamento a uma determinada operação (...) O próprio Item 1 da ICPC 03 exemplifica algumas hipóteses de acordos em que há a transferência do direito de uso de um ativo (...) contratos take-or-pay e similares em que compradores devem fazer pagamentos especificados, independentemente de receberem ou não os produtos ou serviços contratados (...)

O Item 6, por sua vez, prescreve que a determinação sobre se um acordo é, ou contém, arrendamento mercantil, deve estar baseada na essência do acordo e exige uma avaliação se o cumprimento do acordo depende do uso de ativo ou ativos específicos (o ativo); e o acordo transfere o direito de usar o ativo;

(...) os ativos específicos consistem na malha dutoviária construída pela contribuinte com a finalidade específica de atender ao Projeto Malhas, notadamente no nordeste brasileiro. Ela é composta por gasoduto com extensão de 962 km, diversos city gates (pontos de entrega), seis pontos de recepção, sete estações de compressão (ECOMP) e seis estações de distribuição de gás (EDG). A descrição dos ativos está contida no Anexo II do Contrato de Transporte de Gás da Malha Nordeste (GTA)

(...) o Item 9 do ICPC 03 trata de esmiuçar as suas condições de atendimento, veja:

O acordo transfere o direito de usar o ativo se o acordo transferir ao comprador (arrendatário) o direito de controlar o uso do ativo subjacente. O direito de controlar o uso do ativo subjacente é transferido se for atendida qualquer uma das seguintes condições:

a) O comprador tem a capacidade ou o direito de operar o ativo ou de comandar outros a operar o ativo da forma que determinar, ao mesmo tempo em que obtém ou controla um valor que não seja insignificante da produção ou de outra utilidade do ativo;

b) O comprador tem a capacidade ou o direito de controlar o acesso físico ao ativo subjacente, ao mesmo tempo em que obtém ou controla um valor que não seja insignificante da produção ou outra utilidade do ativo; ou

c) fatos e circunstâncias indicam que é raro que uma ou mais partes, exceto o comprador, venham a obter um valor que não seja insignificante da produção ou de outra utilidade que será produzida ou gerada pelo ativo durante o prazo do acordo, e o preço que o comprador paga pela produção não é contratualmente fixo por unidade de produção, nem equivalente ao preço de mercado atual por unidade de produção na época de entrega da produção.

(...) os instrumentos jurídicos relacionados ao Projeto Malhas atendem aos três requisitos; (...) A Petrobrás tinha a capacidade e o direito de operar o ativo e de comandar outros a operar o ativo da forma que determinar, ao mesmo tempo em que obtinha um valor que não era insignificante da utilidade do ativo; A Petrobrás tinha a capacidade e o direito de controlar o acesso físico ao ativo, ao mesmo tempo em que obtinha um valor que não era insignificante da utilidade do ativo; e os fatos e circunstâncias previstos nos instrumentos jurídicos indicavam que o preço que a Petrobrás pagava pela disponibilização dos ativos não era contratualmente fixo por volume de gás transportado.

(...) as características de composição e operação do Consórcio Malhas, os critérios de rateio entre os consorciados para os faturamentos mensais junto à Petrobrás, o fato de a Petrobrás ser o principal beneficiário e controlador dos ativos, concluiu-se, na linha do ICPC 03 e do CPC 06, que a *operação deveria ser contabilizada como “arrendamento mercantil”, na modalidade de arrendamento mercantil financeiro*.

(...) A partir do momento de adoção inicial, a contabilização das operações do Projeto Malhas passou a ser realizada do ponto de vista do arrendador (NTN) dos ativos, como arrendamento mercantil financeiro. Considerando que o valor de todo o contrato representava a totalidade do valor incorrido para a instalação dos ativos (a repartição das receitas pelo Consórcio estava atrelada a isso), a *contribuinte baixou o ativo imobilizado objeto do arrendamento e reconheceu o respectivo “contas a receber” no ativo. A partir daí, a mensuração contábil passou a ser realizada em conformidade com o CPC 06*, aplicando-se as regras alusivas ao arrendador. Esse tratamento foi inclusive objeto de auditoria independente, sendo que os auditores independentes confirmaram o procedimento e opinaram pela adequação das demonstrações financeiras às normas contábeis adotadas no Brasil.

(...) Na nota explicativa n. 6 das demonstrações contábeis de 2008 é relacionada ao contas *a receber de compromissos contratuais. Segundo a nota, “em 31 de dezembro de 2008, a Sociedade possuía parte dos seus ativos arrendados à Petróleo Brasileiro S.A. – Petrobrás em função de direitos decorrentes de operações com transferência de benefícios, riscos e controles desses bens, que geram recebimentos futuros dos compromissos estimados como segue.”*

(...) A nota explicativa n.9 evidencia a baixa do imobilizado (...) a Sociedade deixou de registrar em seu ativo imobilizado, tendo como contrapartida a transferência para contas a receber, gasoduto e equipamentos ainda de sua propriedade, operados pela Petrobrás e contratados na forma de arrendamento mercantil (nota 3.8); com isso as contraprestações recebidas da Petrobrás e até então registradas como receita operacional passaram a ser reduzidas diretamente do contas a receber. Por esta razão não está sendo verificada despesa de depreciação no exercício findo em 31 de dezembro de 2008 no resultado da Sociedade.

(...) que a própria Petrobrás dispensava ao Projeto Malhas o tratamento de arrendamento mercantil, reconhecendo o imobilizado...

Portanto, também está equivocada a afirmação da autoridade fiscal de que não restou caracterizada que as operações realizadas seriam de Arrendamento Mercantil, nem na essência, nem na forma, conforme os documentos apresentados e os relatórios de auditoria independente, tanto da contribuinte (arrendadora), quanto da Petrobrás (arrendatária).

Em essência, os instrumentos jurídicos relacionados ao Projeto Malhas continham um arrendamento mercantil financeiro, que como não se subsumia à hipótese restritiva do Item 2 do CPC 06, passou a receber o tratamento contábil em conformidade com aquela norma, desde a sua adoção inicial, em 2008 (...).

Sobre a contabilização do arrendamento e os ajustes no LALUR decorrentes do RTT entre 2008 e a vigência da Lei 12.973/2014

(...) nos lançamentos contábeis a companhia apropriava a receita financeira decorrente *do arrendamento e liquidava a conta contábil “contas a receber”, mensalmente*. Os lançamentos, portanto, obedeciam ao que previa o CPC 06.

Ocorreu que a Lei n. 11.638/2007 promoveu profundas alterações na Lei n.6.404/1976, com o intuito de harmonizar as normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais. Conquanto a base de cálculo do IRPJ e da CSLL dependam da apuração do lucro contábil, mudanças na legislação societária têm o condão de alterar a arrecadação desses tributos

Para evitar esse efeito, a Lei n. 11.941/2009, em seu artigo 15, instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT), que trata dos ajustes tributários **decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei n. 11.638/2007**.

A contribuinte então tinha adotado o CPC 06 em 2008. Contudo, em cumprimento ao artigo 16, tinha o dever de reverter os efeitos das alterações dos novos critérios contábeis. E assim procedeu, por meio ajustes no LALUR

(...) o §1º do artigo 15 da Lei n. 11.941/2009 já previa que o RTT vigoraria “até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.” A norma referida no dispositivo é a Lei n. 12.973/2014, cujo artigo 117 revogou o RTT a partir de 1º de janeiro de 2015.

A partir daí a contribuinte não deveria realizar os costumeiros ajustes no LALUR para neutralizar as operações de arrendamento mercantil financeiro. Todavia, os seus sistemas ainda não estavam parametrizados para anular os efeitos do RTT, de sorte que continuou neutralizando os efeitos fiscais das operações de arrendamento mercantil em 2015.

Uma vez que a contribuinte baixou o ativo imobilizado e reconheceu um “contas a receber” em substituição, assim como vinha liquidando esse “contas a receber” e reconhecendo uma receita financeira na medida em que os pagamentos eram realizados pela Petrobrás, os ajustes deveriam neutralizar os efeitos desses lançamentos.

Dessa forma, a contribuinte adicionava o lançamento de reversão realizado na conta 3101230002 “AJUSTE REC DE SERV CESSÃO DIR USO BEM” e excluía os valores que seriam correspondentes à depreciação (conta 3301400003 “AJUSTE CUSTO SERVIÇOS PREST CESSÃO DIR”), seguindo a Instrução Normativa SRF n. 162/1998, e os valores relativos às receitas financeiras, contabilizados na conta 3403310001 “RECEITA FINANCEIRA CESSÃO DIREITO DE USO”.

Cumpre destacar que a conta 3301400003 “AJUSTE CUSTO SERVIÇOS PREST CESSÃO DIR” registrava todos os custos dos ativos relacionados com o arrendamento mercantil, portanto não apenas a depreciação, mas todos os outros custos que envolviam a operação e que deveriam observar o tratamento do CPC 06.

A apropriação dos custos dos ativos foi calculada considerando: custo total do ativo (-) custo já reconhecido até 2014 (=) custo a apropriar (÷) 14 meses (período do fluxo esperado do recebimento das receitas de faturamento). Esse cálculo está registrado na planilha “Cálculo Apropriação Custo”. O período de 14 meses foi considerado porque o Consórcio Malhas tinha previsão para encerramento de suas operações em abril de 2016. (...)

No curso do ano de 2016, a contribuinte passou a retificar a apuração do IRPJ e da CSLL, para anular a neutralização dos efeitos da nova contabilidade no arrendamento mercantil financeiro envolvendo o Projeto Malhas. Isso ocorreu em observância ao artigo 49, inciso III da Lei n. 12.973/2014

(...) o artigo 49 da Lei n. 12.973/2014 é enfático ao afirmar que o ponto de partida é a legislação contábil e comercial, temas que estão fora do alcance do julgamento da autoridade fiscal, na medida em que não cabe a ela questionar o tratamento contábil das operações comerciais da contribuinte, especialmente quando em linha com as normas da CVM e auditadas por profissionais independentes.

(...) se o contrato for de arrendamento mercantil, sob os aspectos contábil e comercial (e de fato é, conforme explanado acima e confirmado pelos auditores independentes), a contribuinte deverá observar o artigo 49 e, por conseguinte, o artigo 46 da aludida norma. (...)

(...) não cumpre ao auditor-fiscal questionar os aspectos contábil e comercial das operações, mas à luz deles analisar se o tratamento fiscal foi feito corretamente, isto é, considerando se um arrendamento mercantil, se a contribuinte ofereceu o respectivo resultado à tributação. As correções realizadas no Lalur estão evidenciadas na planilha “Apuração IR-CSLL 2015 Reprocessada”. Apenas a linha de custos sofreu alteração (conta 3301400003 “AJUSTE CUSTO SERVIÇOS PREST CESSÃO DIR”), em função do conceito de apropriação do custo do ativo, que envolvia outros custos para além da depreciação dos ativos. A planilha “Análise de Divergências” (doc. 05) resume as alterações no Lalur, dando destaque apenas às linhas que sofreram alterações.

Adicionalmente e considerando que houve redução da base de cálculo em função do ajuste, também se observou os seguintes efeitos correlatos, que quando considerados, resultam no crédito compensado pela contribuinte: Redução da compensação do prejuízo fiscal/base de cálculo *negativa utilizados, vez que calculados em função do “lucro antes da compensação”*; e *Postergação da compensação dos montantes retidos na fonte, já que havia créditos recolhidos e, portanto, não seria necessário o uso dos valores retidos na fonte de imediato*;

Esses ajustes, a toda evidência, resultaram na redução dos pagamentos que deveriam ter sido realizados na época, a título de estimativas mensais, gerando o crédito de IRPJ pleiteado na compensação, no valor compreendido pela diferença entre a estimativa recolhida e aquela efetivamente *devida, conforme a planilha “Apuração IR-CSLL 2015 Reprocessada”*.

(...) a contribuinte, além de ter comprovado a necessidade de registrar as operações como arrendamento mercantil financeiro, comprova o acerto nos ajustes realizados no Lalur, o que resulta na lisura do crédito de recolhimento a maior de estimativa mensal de IRPJ e, por conseguinte, na compensação realizada, de modo que o despacho decisório deve ser julgado improcedente

Sobre as notas fiscais de prestação de serviços emitidas à arrendatária (Petrobrás) e a comprovação da existência do arrendamento mercantil

(...) o auditor-fiscal intimou a Petrobrás a apresentar as notas fiscais de serviços relacionadas às operações relativas ao Projeto Malhas. Sem indagar sobre o tratamento contábil fiscal *dado pela estatal a essas operações, o que seria, por óbvio, mais lógico e direito, preferiu “inferir”, por meio das notas fiscais de serviços, que a arrendatária “vê” a operação como uma prestação de serviços.* (...) *Ao invés de fiscalizar a correção da operação, preferiu “inferir” que quem estava errada era a empresa arrendadora.* (...) conforme se comprovou no item anterior, a Petrobrás efetivamente tratou a operação com arrendamento mercantil. (...) a argumentação é deveras desprovida de lógica, porquanto *se utilizou das informações contidas nas notas fiscais para se afirmar que a Petrobrás “vê” a operação como uma prestação de serviços, quando na verdade a emissão da nota fiscal é realizada pela própria contribuinte, não pela Petrobrás.*

(...) foram emitidas as notas fiscais porque, para fins fiscais, em decorrência do RTT, a contribuinte vinha dando o tratamento de prestação de serviços de transporte de gás natural, neutralizando os novos efeitos contábeis na apuração fiscal, conforme amplamente demonstrado acima.

Assim sendo, sofreu retenção na fonte, o que era de esperar, e computou essa retenção no saldo negativo do período, haja vista que ofereceu à tributação a respectiva receita, conforme demonstrado no Lalur e na forma do artigo 2º, §4º, inciso III da Lei nº 9.430/1996

(...) o fato é que tanto a arrendadora (contribuinte), quanto a arrendatária (Petrobrás) deram o mesmo tratamento contábil-fiscal às operações relacionadas ao Projeto Malhas, conforme evidenciado nos tópicos anteriores.

(...) restou comprovado o acerto dos lançamentos contábeis e dos ajustes fiscais realizados pelo contribuinte e, portanto, do próprio crédito pleiteado, o que inclusive foi confirmado por auditores independentes e cujo tratamento foi reproduzido pela arrendatária (Petrobrás), não havendo falar em ausência de

demonstração dos argumentos da contribuinte, bem como de inexistência dos direitos creditórios requeridos para efeitos tributários.

Sobre a necessidade de produção de prova pericial contábil

Tendo em vista as razões apontadas acima, faz-se necessária a produção de prova pericial para corroborar os argumentos trazidos pela contribuinte;

Considerando-se que a controvérsia gira em torno do tratamento das operações relacionadas ao Projeto Malhas como arrendamento mercantil, bem como da forma como a contribuinte realizou os ajustes decorrentes do RTT e, posteriormente, dos comandos contidos nos artigos 46 e 49 da Lei n. 12.973/2014, faz-se necessária a realização de prova pericial contábil, a fim de verificar a lisura nas apurações.

Caso não seja esse o entendimento (...), requer-se então seja concedido prazo para que a contribuinte apresente laudo técnico contábil acerca da matéria, a fim de que possa somá-lo ao seu arrazoado.

É o relatório.

Assim, cientificado, o contribuinte ingressou com manifestação de inconformidade, fls. 23/56, requerendo que:

DOS PEDIDOS

(iii) Por todo o exposto, requer seja deferida a realização de prova pericial contábil, conforme requerido acima. Caso não seja esse o entendimento de Vossa Senhoria, o que se coloca apenas por eventualidade, requer-se então seja deferido prazo para que a própria contribuinte possa produzir essa prova e apresentá-la nos autos, em forma de laudo técnico.

(iv) No mérito, requer-se seja dado provimento à presente manifestação de inconformidade, para que seja reconhecido integralmente o direito à compensação do crédito decorrente do pagamento a maior ou indevido de estimativa mensal de IRPJ relativa ao período de apuração março/2015.

(v) Caso assim não se entenda, que ao menos seja acolhida a manifestação de inconformidade, para afastar as glosas realizadas pelo auditor-fiscal, reconhecendo-se, portanto, o crédito na exata medida da reversão das glosas

Termos em que, pede deferimento.

No entanto, a manifestação de inconformidade foi julgada improcedente por Acórdão da DRJ, que considerou “não formulado” o pedido de perícia contábil e não reconheceu o direito creditório reclamado, mantendo o Despacho Decisório em sua integralidade, conforme ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

TRIBUTAÇÃO DAS ARRENDADORAS. ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCIERO.

Na vigência da Lei nº 12.973/2014, as operações de arrendamento mercantil em que haja transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade

do ativo e que não estejam sujeitas ao tratamento tributário disciplinado pela Lei nº 6.099, de 1974, o resultado relativo à operação de arrendamento mercantil deverá ser reconhecido proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato. Tal definição se aplica igualmente aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial.

RESULTADO RELATIVO A OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO.

O resultado relativo a operação de arrendamento mercantil financeiro não submetido à tutela da Lei nº 6.099/74 (instituições financeiras) a ser tributado corresponde à diferença entre o valor do contrato de arrendamento e o somatório dos custos diretos iniciais e o custo de aquisição ou construção dos bens arrendados, devendo ser apurado aquele resultado no começo do contrato de arrendamento, que corresponde à data a partir da qual o arrendatário passa a poder exercer o seu direito de usar o ativo subjacente.

DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO. REGRA GERAL. LEI 12.973/2014.

Regra geral, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as deduções de despesas de depreciação de bens móveis e imóveis exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços. Na vigência da Lei 12.973/2014, nas operações de arrendamento mercantil financeiro, onde há substancial transferência dos riscos, benefícios e controle dos ativos subjacentes para as arrendatárias, com a consequente baixa do ativo e reconhecimento de Direitos a receber, inexistentes os pressupostos legais de dedutibilidade das despesas de depreciação, considerando que os benefícios da produção e comercialização dos bens e serviços relacionados àquele ativo não mais se consubstanciam no arrendador, mas no arrendatário. Nas pessoas jurídicas arrendadoras somente são dedutíveis os encargos de depreciação gerados por bem objeto de arrendamento mercantil quando as operações sejam disciplinadas pela Lei nº 6.099/74 (instituições financeiras) ou quando não haja transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo (arrendamento operacional), hipótese em que o bem arrendado permanece no ativo da arrendadora sujeito às depreciações.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015

ÔNUS DA PROVA. DIREITO CREDITÓRIO.

Compete ao autor do pedido de crédito o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito alegado, mediante apresentação de elementos de prova hábeis e idôneos da existência do crédito contra a Fazenda Nacional, para que seja aferida sua liquidez e certeza, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional.

PERÍCIA CONTÁBIL. REQUISITOS.

As diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas devem expor os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a

qualificação profissional do seu perito, considerando-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos referidos requisitos.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2015

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. IMPUGNAÇÃO PELA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA.

A forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, respeitados os limites técnicos e procedimentais ditados pela Contabilidade e pelos demais órgãos reguladores. Os processos de contabilidade estarão sujeitos à impugnação administrativa, contudo, quando, em desacordo com aquelas normas, possam contaminar o verdadeiro lucro tributável previsto em Lei.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Devidamente cientificado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, fls. 1194/1236, onde entendeu que a decisão combatida reconheceu a estrutura contratual como arrendamento mercantil financeiro, deixou de reconhecer o direito da recorrente sob outros argumentos que não se sustentaria, pedindo, em síntese, a reconsideração da decisão de primeira instância, concluindo que:

162. Por todo o exposto, requer-se, preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do acórdão recorrido, em razão do indeferimento do pedido de realização de prova pericial.

163. No mérito, requer-se seja dado provimento integral ao presente recurso voluntário, para que seja reconhecido integralmente o direito ao crédito pleiteado e, por conseguinte, homologada a compensação.

164. Caso Vossas Senhorias entendam pela insuficiência das provas apresentadas, requer-se então seja determinada a realização de diligência, a fim de que a autoridade fiscal apure se as retificações das estimativas mensais estão de acordo com o tratamento de arrendamento mercantil levado a efeito pela recorrente.

Após, os autos foram encaminhados à esta Turma, para análise e julgamento.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e dele conheço.

Ao analisar o mérito, entendeu a DRJ que a interessada não teria se desincumbido do ônus de demonstrar o direito sustentado. Vejamos:

Neste contexto, a contribuinte reclamante - NTN, na condição de arrendadora – fabricante, abstraindo-se da vedação confirmada no item precedente, deveria reconhecer o Lucro no arrendamento dos ativos já no começo do arrendamento mercantil, apropriando nos períodos subseqüentes apenas a Receita financeira correspondente, já disposta como redutora do seu Ativo a receber. O contribuinte não comprova que assim procedeu, enquanto as informações prestadas à administração tributária não corroboram, por si só, seus argumentos, mas ao contrário, os infirmam.

Acrescente-se, em arremate, que o mesmo CPC 06 arguido pelo contribuinte, estatui que os arrendadores, além de cumprir os requisitos de Divulgação e apresentação de Instrumentos financeiros, devem fazer as seguintes divulgações para os arrendamentos mercantis financeiros em Notas explicativas às demonstrações societárias: conciliação entre o investimento bruto no arrendamento mercantil no final do período e o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil a receber nessa mesma data e a receber em períodos subseqüentes; a receita financeira não realizada; valores residuais não garantidos que resultem em benefício do arrendador; contingentes reconhecidos como receita durante o período; e descrição geral dos acordos relevantes de arrendamento mercantil do arrendador.

O manifestante não apresenta quaisquer dessas informações societárias exigidas pela legislação, o que corrobora pelo não tratamento adequado das operações como arrendamento mercantil financeiro, enquanto as informações fiscais indicavam à administração tributária o tratamento da relação estatuída como de prestação de serviços entre a Petrobrás e a consorciada NTN, ao menos até o exercício de 2014.

A contribuinte, após a juntada do Recurso Voluntário apresenta petição de fls. 1255/1266, em que junta ainda “Relatório Técnico Factual, com base nas provas acostadas a estes autos de processo”.

Sobre a juntada de provas, ressalto que perfilho o entendimento pela possibilidade de apresentação de documentos com o recurso voluntário, em atendimento à busca da verdade material, contemplando o formalismo moderado, conforme explicita o acórdão n. 1201-005.008, proferido em sessão realizada 20/07/2021, de relatoria do Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

APRESENTAÇÃO DE PROVAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DO FORMALISMO MODERADO. BUSCA DA VERDADE MATERIAL

A apresentação de documentos em sede de interposição de Recurso Voluntário pode ser admitida em homenagem ao princípio da verdade material, já que se prestam a comprovar alegação formulada na manifestação de inconformidade e contrapor-se a argumentos da Turma julgadora a quo, e não se tratam de inovação nos argumentos de defesa. A possibilidade jurídica de apresentação de documentos em sede de recurso encontra-se expressamente normatizada pela interpretação sistemática do art. 16 e do art. 29 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, em casos específicos como o ora analisado. A jurisprudência deste Tribunal é dominante no sentido de que o princípio do formalismo moderado se

aplica aos processos administrativos, admitindo a juntada de provas em fase recursal.

DCOMP. PAGAMENTO INDEVIDO. DCTF. RETIFICAÇÃO APÓS EMISSÃO DO DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE.

Não há impedimento para que a DCTF seja retificada depois de apresentado a DCOMP que utiliza como crédito pagamento inteiramente alocado na DCTF original, ainda que a retificação se dê depois do indeferimento do pedido ou da não homologação da compensação, desde que acompanhada de provas.

Inclusive, adotei o mesmo entendimento quando do julgamento do processo n. 10480.904459/2009-29, acórdão n. 1201-005.510:

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

Ano-calendário: 2004

APRESENTAÇÃO DE PROVAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DO FORMALISMO MODERADO. BUSCA DA VERDADE MATERIAL

A apresentação de documentos em sede de interposição de Recurso Voluntário pode ser admitida em homenagem ao princípio da verdade material, já que se prestam a comprovar alegação formulada na manifestação de inconformidade e contrapor-se a argumentos da Turma julgadora a quo, e não se tratam de inovação nos argumentos de defesa. A possibilidade jurídica de apresentação de documentos em sede de recurso encontra-se expressamente normatizada pela interpretação sistemática do art. 16 e do art. 29 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, em casos específicos como o ora analisado. A jurisprudência deste Tribunal é dominante no sentido de que o princípio do formalismo moderado se aplica aos processos administrativos, admitindo a juntada de provas em fase recursal.

RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO. REVISÃO DE DIPJ. POSSIBILIDADE.

Para fins de exame do reconhecimento de direito creditório, a exceção do prazo para homologação da compensação, não há lapso temporal que impeça a revisão dos valores informados em DIPJ.

Assim, a juntada de referidos documentos pode ser admitida em homenagem ao princípio da verdade material, já que se passíveis de demonstrar a alegação formulada na manifestação de inconformidade e contrapor-se a argumentos da Turma julgadora a quo, e não se tratam de inovação nos argumentos de defesa.

Passo ao mérito.

No mérito, trata-se de DCOMP DCOMP 15596.32320.290816.1.3.04-1512, para a compensação de crédito decorrente do pagamento a maior de estimativa mensal de imposto sobre a renda (IRPJ) relativo ao período de apuração março/2015, no valor de R\$4.996.997,31 (quatro milhões, novecentos e noventa e seis mil, novecentos e noventa e sete reais e trinta e um centavos), com débitos próprios administrados pela Receita Federal do Brasil.

Ao analisar a declaração de compensação, a autoridade fiscal emitiu o Termo de Intimação nº 458/2019/DIORT/DEMAC/RJO (processo administrativo nº 13031.066047/2019-39), intimando a contribuinte a justificar as reduções dos valores dos débitos de estimativas mensais de IRPJ (código de receita 2362), informados nas Declarações de Créditos e Débitos Tributários

Federais (DCTFs) originais e alterados em DCTFs retificadoras, os quais compuseram o crédito pleiteado na compensação.

A recorrente apresentou a sua resposta, contendo justificativa e os documentos contábeis relacionados. **Afirmou que a redução das estimativas mensais de IRPJ no ano-calendário de 2015 decorreu da entrada em vigor, naquele ano, da Lei n. 12.973/2014, que revogou o Regime Tributário de Transição (RTT), instituído pela Lei n. 11.941/2009.**

Realizada a revisão para adequação da base de cálculo do IRPJ à Lei n. 12.973/2014, a recorrente identificou a necessidade de ajustar a apuração de arrendamento mercantil financeiro conforme os artigos 46 e 49, inciso III da norma.

Conquanto os lançamentos alusivos ao arrendamento eram neutralizados durante a vigência do RTT, com a sua revogação a companhia tinha o dever de adequar a base de cálculo do IRPJ aos referidos dispositivos da Lei nº 12.973/2014.

No intuito de demonstrar as correções, a recorrente apresentou à fiscalização o razão contábil da conta de IRPJ a pagar, por meio do qual promoveu a redução do tributo devido, assim como as planilhas “Apuração IR-CSLL 2015 Original_Base DARFs” e “Apuração IR-CSLL 2015 Reprocessada” (**Doc. 05 da manifestação de inconformidade**), as quais demonstram que, sob uma estrutura de arrendamento mercantil, a contribuinte ajustou o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), para, num primeiro momento, neutralizar os efeitos do arrendamento mercantil e, após o reprocessamento, adequar a base de cálculo do IRPJ à Lei n. 12.973/2014.

A auditoria fiscal intimou novamente a recorrente, agora por meio do Termo de Intimação n. 096/2020/DIORT/DEMAC/RJO, para “*apresentar os contratos dos arrendamentos e a respectiva contabilização dos mesmos na forma de arrendamento, inclusive com as apurações e memórias de cálculo que embasaram a contabilização e os ajustes efetuados.*” A contribuinte então informou que o arrendamento mercantil era lastreado por uma estrutura composta por quatro instrumentos jurídicos (**Doc. 03 da manifestação de inconformidade**), a saber:

(i) Contrato de Engenharia, Contratação de Equipamentos e Materiais e Construção Relativos à Malha do Nordeste; **Partes:** NTN (proprietária), Toyo Engineering Corporation (contratada) e Petróleo Brasileiro S/A – Petrobrás.

(ii) Contrato de Constituição de Consórcio – Consórcio Malhas Sudeste Nordeste (Consortium Formation Agreement – CFA); **Partes:** Transportadora do Nordeste e Sudeste S/A – TNS, Nova Transportadora do Sudeste S/A – NTS, NTN e Petrobrás Transporte S/A – Transpetro;

(iii) Contrato de Operação do Consórcio Malhas Sudeste Nordeste (Consortium Operation Agreement – COA) **Partes:** Transportadora do Nordeste e Sudeste S/A – TNS, Nova Transportadora do Sudeste S/A – NTS, NTN e Petrobrás Transporte S/A – Transpetro;

(iv) Contrato de Transporte de Gás da Malha Nordeste (Gas Transportation Agreement – GTA) **Partes:** Consórcio Malhas Sudeste Nordeste e Petrobrás;

Após a prestação das informações pela contribuinte, a autoridade fiscal emitiu o despacho decisório ora impugnado, **não homologando a compensação** realizada por meio da DCOMP 15596.32320.290816.1.3.04-1512.

Para justificar o ato administrativo, a autoridade exarou a Informação Fiscal n. 005/2021, pontuando os motivos pelos quais entendeu que a recorrente não faria jus ao crédito pleiteado.

Segundo a fiscalização, a recorrente não conseguiu evidenciar a certeza e liquidez que se faz necessária ao reconhecimento do montante de crédito requerido, na linha do que prevê o artigo 170 do Código Tributário Nacional (CTN).

Assim, considerou a autoridade fiscal o seguinte:

1. *interpretação das regras do CPC 06 e o IAS 17, que devem ser aplicados na contabilização de todas as operações de arrendamento mercantil que não sejam para explorar ou usar minério, petróleo, gás natural e recursos similares não regeneráveis;*
2. *pela análise dos Contratos apresentados, não restou caracterizada que as operações realizadas seriam de Arrendamento Mercantil, nem na essência, nem na forma;*
3. *as Notas Fiscais de Serviço apresentadas pela Petrobras S.A. ratificam a prestação de serviço pela NTN àquela empresa, inclusive com destaque de imposto sobre serviços (ISS), bem como as retenções sob o código de receita 6147, relativa à receita de serviços, que inclusive foi utilizada na dedução do IRPJ devido na apuração anual, integrando o saldo negativo; e*
4. *da análise dos documentos apresentados em resposta às intimações, inclusive através das planilhas apresentadas, a contribuinte não conseguiu comprovar a base dos seus argumentos, bem como a efetiva existência dos direitos creditórios requeridos para efeitos tributários.*

Pois bem, verifica-se que a controvérsia fática se cinge à **qualificação das operações da Recorrente e sua subsunção ou não ao disposto no CPC 06 e no art. 46 da Lei n. 12.973/2014**:

Art. 46. Na hipótese de operações de arrendamento mercantil que não estejam sujeitas ao tratamento tributário previsto pela Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, as pessoas jurídicas arrendadoras deverão reconhecer, para fins de apuração do lucro real, o resultado relativo à operação de arrendamento mercantil proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato. (Vigência)

§ 1º A pessoa jurídica deverá proceder, caso seja necessário, aos ajustes ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 .

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se somente às operações de arrendamento mercantil em que há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo.

§ 3º Para efeitos do disposto neste artigo, entende-se por resultado a diferença entre o valor do contrato de arrendamento e somatório dos custos diretos iniciais e o custo de aquisição ou construção dos bens arrendados.

§ 4º Na hipótese de a pessoa jurídica de que trata o caput ser tributada pelo lucro presumido ou arbitrado, o valor da contraprestação deverá ser computado na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda.

Colocada a questão, a Recorrente pondera inicialmente que se surpreende com o fato de a autoridade fiscal pretender discutir sobre como deve ser o tratamento contábil de uma operação própria da companhia. As regras contábeis não são definidas pela autoridade fiscal, mas pela legislação societária e contábil. O Parecer Normativo CST n. 347/1970 garante a “*livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade*”, para a escrituração de suas operações.

De fato, não é papel da Receita Federal fiscalizar a escolha das regras contábeis aplicáveis, tampouco sua correição. Contudo, e com o perdão da redundância, é competência da Receita Federal fiscalizar os efeitos fiscais das operações registradas na contabilidade da empresa, a partir das operações praticadas. Em outras palavras, não é porque a contribuinte registrou uma operação como arrendamento mercantil que a Receita Federal deva acolher essa qualificação caso existam evidências documentais que levem a conclusão diversa.

Feito esse pequeno esclarecimento, entendo que o contrato celebrado pelo consórcio com a Petrobrás contém um arrendamento, conforme bem exposto no acórdão recorrido:

Como bem esclarece o ICPC 03, a determinação sobre se um acordo é, ou contém, arrendamento mercantil, deve estar baseada na essência do acordo e exige uma avaliação se: (a) o cumprimento do acordo depende do uso de ativo ou ativos específicos (o ativo); e (b) o acordo transfere o direito de usar o ativo.

Esclarece neste ponto o contribuinte que os ativos estão bem especificados nos contratos, consistindo *na malha dutoviária construída pela contribuinte com a finalidade específica de atender ao Projeto Malhas, notadamente no nordeste brasileiro, sendo composta por gasoduto com extensão de 962 km, diversos city gates (pontos de entrega), seis pontos de recepção, sete estações de compressão (ECOMP) e seis estações de distribuição de gás (EDG), cuja descrição está contida no Anexo II do Contrato de Transporte de Gás da Malha Nordeste (GTA)*.

O segundo ponto exigido pelo ICPC03 para se aferir se um acordo/contrato seja ou contenha um arrendamento mercantil, é a identificação que haja o efetivo direito de usar o ativo, cujas condições são explicitadas em seu item 9:

O acordo transfere o direito de usar o ativo se o acordo transferir ao comprador (arrendatário) o direito de controlar o uso do ativo subjacente.

O direito de controlar o uso do ativo subjacente é transferido se for atendida qualquer uma das seguintes condições:

(a) o comprador tem a capacidade ou o direito de operar o ativo ou de comandar outros a operar o ativo da forma que determinar, ao mesmo

tempo em que obtém ou controla um valor que não seja insignificante da produção ou de outra utilidade do ativo;

(b) o comprador tem a capacidade ou o direito de controlar o acesso físico ao ativo subjacente, ao mesmo tempo em que obtém ou controla um valor que não seja insignificante da produção ou outra utilidade do ativo; ou

(c) fatos e circunstâncias indicam que é raro que uma ou mais partes, exceto o comprador, venham a obter um valor que não seja insignificante da produção ou de outra utilidade que será produzida ou gerada pelo ativo durante o prazo do acordo, e o preço que o comprador paga pela produção não é contratualmente fixo por unidade de produção, nem equivalente ao preço de mercado atual por unidade de produção na época de entrega da produção.

Defende então o manifestante que os instrumentos jurídicos relacionados ao Projeto Malhas atendem aos três requisitos:

(...) A Petrobrás tinha a capacidade e o direito de operar o ativo e de comandar outros a operar o ativo da forma que determinar, ao mesmo tempo em que obtinha um valor que não era insignificante da utilidade do ativo; A Petrobrás tinha a capacidade e o direito de controlar o acesso físico ao ativo, ao mesmo tempo em que obtinha um valor que não era insignificante da utilidade do ativo; e os fatos e circunstâncias previstos nos instrumentos jurídicos indicavam que o preço que a Petrobrás pagava pela disponibilização dos ativos não era contratualmente fixo por volume de gás transportado.

Ao exame dos Contratos apresentados, atesta-se que, de fato, os ativos subjacentes estão identificados, bem como há a transferência do uso do ativo para o arrendatário, nos moldes preconizados pela interpretação técnica, senão vejamos.

No Contrato de constituição de consórcio, observa-se que a NTN é responsável como consorciada pela construção do seu Sistema de Transporte por dutos e por disponibilizar o seu sistema de transporte para a consecução dos objetivos do Consórcio:

1.2 – O Consórcio organizado neste ato é constituído com o objetivo de unir os recursos técnicos, humanos e financeiros das Consorciadas visando à construção, conforme o caso, instalação, operação e manutenção de sistema de transporte de gás natural nas regiões sudeste e nordeste do Brasil, constituído pelo (i) Sistema de Transporte da NTS (descrito no Anexo 1); (ii) Sistema de Transporte da NTN (descrito no Anexo 1); e (iii) Sistema de Transporte da TNS, cada um conforme venha a ser modificado por acordo das Consorciadas (todos os referidos sistemas de transporte doravante serão denominados em conjunto como “Sistema Integrado de Transporte”), objetivando a prestação de serviço de transporte de gás natural através de contratos de transporte de gás.

CLÁUSULA SEGUNDA – DURAÇÃO

2.1 – Este Consórcio permanecerá em vigor pelo prazo de 20 (vinte) anos a contar desta data, podendo ser dissolvido antes de tal prazo mediante acordo das Consorciadas.

CLÁUSULA TERCEIRA – DIREITOS, OBRIGAÇÕES E RESPONSABILIDADES DAS CONSORCIADAS

3.1 – Observadas as Cláusulas 3.2 a 3.5, cada Consorciada será responsável pelo aporte de fundos, pessoal, materiais, equipamentos, serviços, e outros itens que possam vir a ser necessários, de tempos em tempos, objetivando a execução das obrigações assumidas, na qualidade de Consorciadas, as quais compreendem:

3.1.1 – Obrigação da NTS: (i) celebrar contratos para a construção e instalação de dutos e/ou equipamentos que farão parte do Sistema de Transporte da NTS; e (ii) manter disponível o Sistema de Transporte da NTS para a consecução do objeto do presente Consórcio;

3.1.2 – Obrigação da NTN: (i) celebrar contratos para a construção e instalação de dutos e/ou equipamentos que farão parte do Sistema de Transporte da NTN; e (ii) manter disponível o Sistema de Transporte da NTN para a consecução do objeto do presente Consórcio;

3.1.3 – Obrigação da TNS: disponibilizar e manter disponível o Sistema de Transporte da TNS e quaisquer ativos relacionados a uma expansão do Sistema Integrado de Transporte conforme

Nas cláusulas 3.1.4 e 3.2 de Constituição do Consórcio, atesta-se que as subsidiárias integrais da PETROBRÁS, TRANSPETRO e TNS, seriam, respectivamente, as responsáveis por realizar as atividades de transporte, operação, manutenção e inspeção do Sistema integrado de transporte, e a Líder do consórcio, revelando a transferência do uso do ativo nos critérios do ICPC03:

acordado entre as Consorciadas para a consecução do objeto do presente Consórcio e atuar como Líder conforme acordado entre as Consorciadas; e

3.1.4 – Obrigação da TRANSPETRO: realizar as atividades de transporte, operação, manutenção e inspeção com relação ao Sistema Integrado de Transporte.

3.2 – A TNS, na qualidade de Líder, fará o pagamento de todos os custos e despesas relativos à formação e administração do Consórcio.

As mesmas responsabilidades e obrigações são identificadas no Contrato de operação do consórcio – Consórcio Malha Sudeste Nordeste. Nota-se pela cláusula 3.03.2 que a NTN permitirá que a TRANSPETRO e TNS tenham acesso ao Sistema NTN de transporte de forma que a TRANSPETRO possa exercer suas atividades de transporte, operação, manutenção e inspeção do sistema NTN de transporte:

Seção 3.03 – Contribuição da NTN

A NTN, neste ato, assume as seguintes obrigações como sua contribuição para o Consórcio:

3.03.1 – Construção do Sistema NTN de Transporte.

A NTN deverá celebrar o Contrato EPC da NTN para a engenharia, contratação, construção e comissionamento do Sistema NTN de Transporte.

3.03.2 – Acesso ao Sistema NTN de Transporte.

Ressalvadas quaisquer restrições nos termos do Contrato EPC da NTN, a NTN permitirá que a TRANSPETRO, a TNS e seus respectivos empregados, agentes e subcontratados tenham acesso ao Sistema NTN de Transporte de forma que (a) a TRANSPETRO possa ser responsável pelas as atividades de transporte, operação, manutenção e inspeção do Sistema NTN de Transporte em conformidade com as disposições do Artigo V, e (b) a TNS possa possa ser responsável pelas suas obrigações nos termos da Seção 3.01.5, em cada caso, de maneira a permitir que o Consórcio cumpra com suas obrigações nos termos de qualquer GTA e cumpra com a Lei Aplicável.

Seção 3.04 – Contribuição da TRANSPETRO

A TRANSPETRO, neste ato, concorda em assumir as seguintes obrigações como forma de sua contribuição para o Consórcio:

3.04.1 – Atividades da TRANSPETRO em Relação ao Sistema Integrado de Transporte .

A TRANSPETRO será responsável pelas atividades de transporte, operação, manutenção e inspeção de Sistema Integrado de Transporte em conformidade com as disposições do Artigo V e pelos assuntos que está autorizada pela TNS a assumir consoante a Seção 3.01.5.

3.04.2 – Autorizações Governamentais.

A TRANSPETRO tomará todas as medidas que lhe couberem segundo a Seção 3.01.2. A TRANSPETRO também auxiliará e cooperará com a TNS (seja atuando em nome próprio ou na capacidade de Líder), com a NTS e com a NTN nos respectivos requerimentos ou elaboração de qualquer Autorização Governamental nos termos deste Contrato.

ARTIGO V – OPERAÇÃO E MANUTENÇÃO DO SISTEMA INTEGRADO DE TRANSPORTE**Seção 5.01 – Disposições Gerais**

A TRANSPETRO é responsável pelas atividades de transporte, operação, manutenção e inspeção relacionadas ao Sistema Integrado de Transporte, conforme definidos no Anexo IV, a fim de maximizar a disponibilidade do Sistema Integrado de Transporte para o transporte de gás natural, de forma a possibilitar ao Consórcio cumprir com suas obrigações nos termos dos GTAs Originais.

Por fim, o Segundo Contrato de Transporte de Gás da Malha Nordeste Aditado e consolidado – firmado entre Consórcio Malhas Sudeste Nordeste e PETROBRÁS, datado de 01/08/2007, ratifica a transferência dos riscos e benefícios entre a NTN (integrante do sistema de Transportes) e a Petrobrás (carregador), a quem incumbe a operação, manutenção e inclusive securitização dos ativos / gasodutos objeto dos contratos:

O presente Segundo Contrato de Transporte Firme de Gás Natural Aditado e Consolidado (o “Contrato”), datado de 1 de Agosto de 2007 e celebrado entre **CONSÓRCIO MALHAS SUDESTE NORDESTE**, um consórcio devidamente constituído e organizado sob as leis da República Federativa do Brasil, com sede na Avenida República do Chile, nº 500/28º andar, parte, Cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, Brasil (o “Transportador”), e, de outro lado, **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRAS**, uma sociedade de economia mista, constituída e organizada sob as leis da República Federativa do Brasil, com sede na Avenida Almirante Barroso, nº 81, 30º andar, Cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, Brasil, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 33 000 167/0001-01 (o “Carregador”),

Cláusula 1.1. Objeto e Integração dos Termos e Condição Gerais.

O presente Contrato, cujo objeto é a prestação de Serviço de Transporte Firme de Gás Natural pelo Transportador ao Carregador através do Sistema de Transporte, estará sujeito aos termos e às condições aqui expressas, bem como nos seus Anexos, incluindo o documento denominado Termos e Condições Gerais (“TCG”), apenso a este instrumento na forma do Anexo I – Termos e Condições Gerais, e demais alterações que venham a ser acordadas, conforme a Cláusula 2.2 ou de outra forma, sempre por escrito, entre o Transportador e o Carregador.

Cláusula 2.1. O Transportador.

O Transportador é um consórcio formado pela (i) Transportadora do Nordeste e Sudeste S/A – TNS (“TNS”), (ii) Nova Transportadora do Sudeste S/A – NTS (“NTS”), (iii) Nova Transportadora do Nordeste S/A - NTN (“NTN”) e (iv) Petrobras Transporte S/A – TRANSPETRO (“Transpetro”), cada qual um “Membro do Consórcio”, de acordo com o artigo 278 e seguintes da Lei nº 6.404/76 (o “Consórcio”). A fim de se evitar qualquer dúvida, cada referência contida no presente Contrato ao Transportador será considerada como uma referência direta ao Consórcio e a todos os Membros do Consórcio em conjunto.

Cláusula 3.1. Natureza do Serviço de Transporte Firme.

O presente Contrato regulará a prestação do Serviço de Transporte Firme pelo Transportador em relação às Quantidades de Gás colocadas à sua disposição pelo Carregador no(s) Ponto(s) de Recepção relacionados no Anexo III - Ponto(s) de Recepção, para serem entregues no(s) Ponto(s) de Entrega relacionados no Anexo IV - Ponto(s) de Entrega, de acordo com as regras do Capítulo X – Requisição e Programação. O Serviço de Transporte Firme ajustado nos termos deste Contrato não estará sujeito a qualquer redução ou interrupção causada pelo Transportador, exceto nas hipóteses expressamente previstas no presente Contrato.

Vejamos na Cláusula 3.2 que o serviço de transporte prestado pelo Transportador decorre da disponibilidade das quantidades de gás pelo Carregador nos pontos de recepção, sendo atribuição do transportador, por meio de sua própria subsidiária – TRANSPETRO (responsável pela operação, conforme demais contratos) - entregá-los nos Pontos de Entrega indicados no referido Contrato:

Cláusula 3.2. Capacidade Contratada de Transporte.

Sujeito às Leis aplicáveis e às condições deste Contrato de Transporte, o Carregador, em qualquer Dia, no(s) correspondente(s) Ponto(s) de Recepção indicado(s) neste instrumento, terá o direito de disponibilizar ou, a seu exclusivo critério, de providenciar para que seja disponibilizada para o Transportador a(s) respectiva(s) Quantidade(s) Programada(s) no(s) Ponto(s) de Recepção relativa(s) a tal Dia; e o Transportador deverá (i) receber tais Quantidades de Gás no mesmo Ponto de Recepção em tal Dia; e (ii) disponibilizar para o Carregador, no(s) correspondente(s) Ponto(s) de Entrega indicado(s) neste instrumento, a(s) respectiva(s) Quantidade(s) Programada(s) no(s) Ponto(s) de Entrega relativa(s) a tal Dia, tudo de acordo com as regras atinentes ao Serviço de Transporte Firme, limitando-se os direitos do Carregador e as obrigações do Transportador atinentes à esta Cláusula à Capacidade Contratada de Transporte nas Condições de Referência, conforme definido no Anexo V, para o referido Dia.

A cláusula 9.1 evidencia que a operação e manutenção do sistema está a cargo do Transportador, sendo que dentre eles esta atribuição cabe exclusivamente a TRANSPETRO – subsidiária PETROBRÁS, identificando-se a transferência dos riscos e ônus dos ativos subjacentes ao arrendatário.

CAPÍTULO IX
OPERAÇÃO E MANUTENÇÃO

Cláusula 9.1. Operação e Manutenção.

O Transportador será responsável pela operação e manutenção do Sistema de Transporte e desempenhará ou fará com que sejam desempenhadas tais atribuições de acordo com as práticas prudentes da indústria de Gás Natural, bem como de acordo com as disposições estabelecidas em Lei e no TCG.

Identifica-se ainda, nas Notas explicativas das Demonstrações financeiras da NTN dos exercícios 2007 e 2008, que o critério de rateio de faturamento do consórcio privilegiava a necessidade de caixa da NTN para fins de pagamento dos financiamentos para formação dos ativos (gasodutos), havendo expressa previsão da opção de compra dos ativos ao término dos financiamentos (2014) pela compra das próprias ações da NTN, o que se deu pela incorporação da empresa pela TAG, subsidiária integral PETROBRÁS:

O contrato do Consórcio determina o critério de rateio para faturamento mensal a Petrobras, com base na capacidade efetiva, da seguinte forma:

- (i) Pagamento dos custos de O&M à Transpetro.
- (ii) Pagamento dos encargos das dívidas adquiridas para formação dos ativos da NTN e da NTS.
- (iii) Pagamento à TNS pela diferença entre o total faturado a Petrobras e os valores resultantes dos itens (i) e (ii) acima.

O faturamento da Sociedade, com base no critério de rateio acima, considera sua necessidade de caixa para pagamento do serviço da dívida, adquirida para formação dos ativos (gasodutos) que integrarão o Consórcio Malhas. Em 31 de dezembro de 2007, existia uma parcela significativa dos seus ativos que se encontrava em construção e em 31 de dezembro de 2008, 100% desses ativos foram concluídos e entraram em operação.

Em junho de 2007 a Sociedade liquidou uma parcela significativa de seus financiamentos tomando, para tal, novos financiamentos em condições mais favoráveis. Em 2014, ao final dos contratos de financiamentos, a Petrobras terá a opção de compra das ações da NTN.

Nas mesmas notas explicativas das Demonstrações financeiras da NTN identifica-se que a responsável inclusive por segurar os ativos subjacentes, ratificando a substancial assunção Petrobrás é a dos riscos inerentes a operação:

Cobertura de seguros

A responsabilidade pela contratação e manutenção do seguro é da Petrobras, conforme está previsto no contrato de suporte assinado por essa empresa e pela Sociedade. Em 31 de dezembro de 2008 e 2007, a Sociedade possuía cobertura de seguros para os bens sujeitos a riscos por montantes considerados suficientes para cobrir eventuais sinistros, considerando a natureza de sua atividade. As premissas de riscos adotadas, dada a sua natureza, não fazem parte do escopo de uma auditoria de demonstrações contábeis, consequentemente não foram examinadas pelos nossos auditores independentes.

Igualmente nas Notas explicativas das demonstrações financeiras da Petrobrás do ano calendário 2008, anexadas à inconformidade pelo manifestante, identifica-se a adoção a partir daquele ano das prescrições do CPC06 com o registro no Ativo imobilizado a valor justo ou, se inferior, pelo valor presente dos pagamentos mínimos dos contratos com transferência de benefícios, riscos e controle dos bens:

3.6 Contratos com transferência de benefícios, riscos e controle de bens

O CPC 06 estabelece procedimentos de contabilização e de divulgação de transações em que existem compromissos contratuais com e sem transferência de benefícios, riscos e controles de bens.

A Companhia passou a registrar em seu ativo imobilizado pelo valor justo ou, se inferior, pelo valor presente dos pagamentos mínimos do contrato os direitos que tenham por objetos bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da Companhia decorrentes de operações que transferiram os benefícios, riscos e controle desses bens, assim como sua obrigação correlata.

Anteriormente, essas operações eram tratadas como custo/despesa com afretamentos, aluguel ou prestação de serviços.

As demonstrações contábeis da Petrobrás de 2008, portanto, indicam o reconhecimento da estrutura contratual onde figura como parte, como uma estrutura de arrendamento mercantil, ao passo que se deve reconhecer como precária, de fato, a conclusão da autoridade fiscal quanto ao tratamento dado pela Carregadora (Petrobrás) aos contratos como sendo de prestação de serviços face, tão somente, às notas fiscais emitidas pela transportadora (NTN).

O exame dos contratos permite aferir, à luz das designações da norma interpretativa ICPC03 e do CPC06, que a estrutura contratual apresentada, a despeito de não ser expressamente um contrato de arrendamento mercantil, contém um arrendamento mercantil. Ademais, identificada substancial transferência dos riscos, benefícios e controle dos ativos, inclusive com opção de compra daqueles, perpetrada pela compra das ações da NTN por incorporação ao final dos financiamentos para construção e operação integral dos gasodutos, identifica-se que a natureza daquele arrendamento mercantil seria de fato financeira, *caso seu tratamento fosse autorizado à luz daqueles pronunciamentos contábeis*.

Não passa despercebido, contudo, que nas Notas explicativas do Relatório de Administração de 2016 da TAG, incorporadora da NTN, consta que, em observância daquela mesma norma técnica, ICPC 03, a TAG reconhece que as operações realizadas pelo Consórcio Malhas deixaram de ter características de arrendamento mercantil, passando a ser consideradas como prestação de serviços, considerando alterações nos termos dos contratos de formação e operação do consórcio:

Relatório da administração – 2016 (fonte: 2016.pdf (ntag.com.br))

Em 24 de outubro de 2016, foram celebrados o sétimo aditivo ao Contrato de Formação do Consórcio - CFA que excluiu a NTS do Consórcio Malhas e o sexto aditivo ao Contrato de Operação do Consórcio com a cessão do contrato de transporte de gás natural, relativo à Malha Sudeste, do Consórcio Malhas para a NTS e a alteração do critério de rateio das receitas entre as demais consorciadas.

Em razão da mudança de contratos que regiam o Consórcio Malhas Sudeste e Nordeste, em 24 de outubro de 2016, e de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil incluindo os pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), foi realizada a reavaliação, conforme disposto na ICPC 03, da classificação dos acordos entre NTN e Petrobras quanto à existência de um arrendamento mercantil, tendo em vista que houve alterações nos termos dos contratos de formação e operação do consórcio.

As operações realizadas deixaram de ter característica de arrendamento mercantil financeiro, passando a ser considerados como prestação de serviço.

Nota-se, portanto, que o próprio contribuinte promove uma reavaliação da natureza dos Contratos no âmbito do Projeto Malhas, já no ano calendário de 2016, ano imediatamente posterior ao objeto destes autos, concluindo que aquela estrutura contratual já não mais seria classificável como Arrendamento Mercantil financeiro, passando a considerá-la uma relação de Prestação de Serviços.

Não se deve perder de vista que, a despeito da permissividade do ICPC03 quanto ao enquadramento daqueles contratos como arrendamento mercantil, privilegiando a essência sobre a forma, permanece a vedação à sua aplicabilidade aos arrendamentos mercantis relacionados a exploração ou uso de petróleo e gás natural, consoante já enfrentado neste Voto.

Importa registrar nesse ponto que a alteração de entendimento registrada pela Petrobras acima diz respeito ao **período posterior à assinatura do sétimo aditivo, não se aplicando ao quanto praticado anteriormente a sua assinatura.**

Portanto, partindo-se da premissa de que há arrendamento mercantil até 24 de outubro de 2016, no caso concreto, **importa verificar se tal contrato está sujeito ou não a vedação de que trata o CPC 06.**

Alcance

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

(a) arrendamentos mercantis para explorar ou usar minério, petróleo, gás natural e recursos similares não regeneráveis; e

(b) acordos de licenciamento para itens tais como fitas cinematográficas, registros de vídeo, peças de teatro, manuscritos, patentes e direitos autorais (copyrights).

Este Pronunciamento, entretanto, não deve ser aplicado como base de mensuração para:

- (a) propriedade detida por arrendatário que seja contabilizada como propriedade de investimento (ver Pronunciamento Técnico CPC 28 – Propriedade para Investimento);
- (b) propriedade de investimento fornecida pelos arrendadores sob a forma de arrendamentos mercantis operacionais (ver Pronunciamento Técnico CPC 28);
- (c) ativos biológicos dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola detidos por arrendatários sob a forma de arrendamentos mercantis financeiros; ou (Alterada pela Revisão CPC 08)
- (d) ativos biológicos dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 29 fornecidos por arrendadores sob a forma de arrendamentos mercantis operacionais. (Alterada pela Revisão CPC 08)

Segundo a Recorrente, não existem dúvidas de que ela atua no elo da indústria da cadeia do gás natural. Tal como reconhecido na **informação fiscal (e no acórdão recorrido), ela promove o transporte do gás natural processado (midstream), em regra, até as concessionárias de distribuição, que, por sua vez, viabilizam a mercadoria para o consumo final, juntamente com algumas outras empresas transportadoras de gás natural.**

É um dever da recorrente (e das demais empresas transportadoras de gás natural) manter o sistema interligado, permitindo inclusive a interconexão de outras instalações de transporte e de transferência, bem como de malhas dutoviárias administradas por outras companhias, respeitadas as especificações do gás natural estabelecidas pela ANP e os direitos dos carregadores existentes.

Especificamente em relação ao mercado de gás natural, a exploração das atividades econômicas de transporte, tratamento, processamento, estocagem, liquefação, regaseificação e comercialização de gás natural está disposta na Lei n. 11.909/2009, vigente à época.

A norma era regulamentada no Decreto n. 7.382/2010, bem como por atos da Agência Nacional Petróleo (ANP) e do Ministério de Minas e Energia, no âmbito de suas respectivas competências.

Acresce a Recorrente que tal como a Lei do Petróleo (Lei n. 9.478/1997), a antiga Lei do Gás também segregava as atividades típicas de exploração de gás natural, daquelas de transporte.

Veja que a operação da contribuinte consiste em disponibilizar malha dutoviária para transporte de gás natural, o que não tem relação com a exploração ou o uso desse tipo de recurso, pelo que não há falar em inadequação da atividade desenvolvida com a aplicação do CPC 06 e da IAS 17, ou seja, não se trata da hipótese de exceção prevista no item 2 dessas normas.

Com o devido acatamento ao quanto defendido pela recorrente, segregar as diversas atividades para estabelecer as definições utilizadas na lei não significa que elas tenham

tratamento diferenciado para fins fiscais e contábeis. Isto porque o alcance da expressão “exploração e uso” é ampla o suficiente para alcançar atividades correlacionadas, como o transporte de gás.

Registre-se que a Recorrente defende que o CPC 06 não deve ser interpretado à luz do disposto na Lei n. 11.909/2009, por ter sido produzida pelo IASB, **mas não apresenta indicativos do modo como o IASB interpreta o referido dispositivo.**

Importa registrar desde logo que o acórdão recorrido não aplica ao caso a IN RFB 1778/2017, até porque emitida em período posterior ao debatido, mas apenas corrobora o entendimento da RFB com base naquele normativo.

De fato, da leitura do acórdão, **verifica-se que a fundamentação está baseada no alcance da expressão “exploração e uso”:**

Denota-se da Cadeia de Valor do gás natural tamanha interconexão e interdependência das atividades que a própria Lei do Gás (Lei 11.909/2009), ao definir a “Indústria do Gás Natural” em seu artigo 2º, XX, relaciona todo o *conjunto de atividades econômicas relacionadas com exploração, desenvolvimento, produção, importação, exportação, processamento, tratamento, transporte, carregamento, estocagem, acondicionamento, liquefação, regaseificação, distribuição e comercialização de gás natural.*

Neste contexto, as normas contábeis ao delimitar o alcance dos procedimentos concernentes ao arrendamento mercantil prescritos no CPC 06 e Deliberação CVM respectiva, determinaram que não se aplicariam aos arrendamentos mercantis para explorar ou usar minério, petróleo, gás natural e recursos similares não regeneráveis.

Deflui-se daquelas normas que elas não se ativeram às atividades relacionadas estritamente a *exploração* dos recursos, mas optaram também por alcançar expressamente as demais atividades relacionadas ao *uso daqueles recursos*. Na cadeia de valor do gás natural, interpretação outra não se apresenta senão a compreensão de que a expressão da norma contábil uso daquele combustível fóssil abrange as demais etapas da indústria do gás, compreendendo não apenas o transporte, mas igualmente as demais atividades econômicas descritas em sua definição, formadoras de sua cadeia de valor e visceralmente vinculadas e interdependentes.

Corrobora este entendimento a legislação tributária quando dispõe sobre o tratamento tributário dos gastos com as atividades de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo e de gás natural, da forma de registro desses gastos e dos critérios de exaustão e da depreciação dos ativos empregados nessas atividades (IN RFB nº 1778, de 29/12/2017).

(...)

Destarte, entendo correta a interpretação da autoridade fiscal da unidade de origem no que tange à conclusão que, de fato, os **pronunciamentos contábeis e interpretativos contidos nas normas do IAS17, CPC 06 e**

ICPC03 não devem ser aplicados na contabilização das operações de arrendamento mercantil para “explorar” ou “usar” gás natural, abarcando as atividades exercidas pelo contribuinte dentro da estrutura contratual de arrendamento apresentada, considerada a “indústria de gás natural” e a cadeia integrada e indissociável de valor daquele combustível definida em Lei.

A questão de fundo, a meu ver, é se a vedação constante no CPC 06 que impede a aplicação das referidas regras contábeis quando o arrendamento mercantil está relacionado à exploração e uso de gás natural, impediria também a aplicação das regras fiscais pertinentes aos arrendamentos mercantis.

Neste ponto o acórdão recorrido assim se pronunciou:

Do tratamento contábil e fiscal do arrendamento promovido pelo manifestante

Como já pontuado, afirma o contribuinte em sua Inconformidade que os instrumentos jurídicos relacionados ao Projeto Malhas continham um arrendamento mercantil financeiro, que não se subsumiam à hipótese restritiva do Item 2 do CPC 06, e, portanto, passaram a receber o tratamento contábil em conformidade com aquela norma, desde a sua adoção inicial, em 2008.

A partir daí, na condição de arrendadora de uma relação jurídica caracterizada por arrendamento mercantil financeiro, procedeu à baixa dos seus ativos, registrando-os como Contas a receber – Compromissos contratuais, conforme visam comprovar as Notas explicativas do Relatório de auditoria nº 06 e 09:

6 Contas a receber - compromissos contratuais		9 Imobilizado	
Em 31 de dezembro de 2008, a Sociedade possuía parte dos seus ativos arrendados à Petrobras Brásileiro S.A. - Petrobras em função de direitos decorrentes de operações com transferência de benefícios, riscos e controles desses bens, que geram recebimento futuro dos compensações estabelecidos como segue:		Geradorias e equipamentos conexos	691.473
2009	813.951	Investigações em andamento	796.397
2010	111.907	Ajustamentos a fornecedores	24.491
2011 em diante	123.187	Outros	31
Recebimentos futuros de compromissos estimados	1.740.045		
Menor montante representando juros anuais	(89.000)		
Valor presente dos recebimentos	1.660.040	Para fins da utilização dos ativos da Sociedade pela Petrobras no projeto, foram conferidos a esta a posse e o pleno direito de uso de todos os seus ativos presentes e futuros. A depreciação acumulada até o exercício de 2008 foi de R\$74.851 (R\$22.493 em 2007). Considera-se retenção na Nota 3, em função da alteração trazida pela Lei 11.638/07, regulamentada pelo Pronunciamento Técnico CPC 06, ao final do exercício de 2008, mas com efeitos retroativos a 1º de janeiro de 2008. Sociedade, no entanto, não realizou a transferência dos bens, tendo permanecido a transferência para contas a receber, gerando e equipamentos, ainda de sua propriedade, operados pela Petrobras e contratados na forma de arrendamento mercantil (Nota 3.8). Com isso, as contraprestações recebidas da Petrobras e as entradas registradas como receita operacional passaram a ser redimidas diretamente de contas a receber. Por essa razão, não está sendo verificada despesa de depreciação no exercício findo em 31 de dezembro de 2008 no resultado da Sociedade.	
Menor parcela circulante dos direitos	798.717		
Parcela não circulante dos direitos	860.321		

A despeito da adoção inicial em 2008 dos contratos como sendo de arrendamento mercantil na qualidade de arrendador, a autoridade fiscal identificou que o contribuinte manteve o registro das Receitas como sendo de Serviços, inclusive com retenção do IRRF e formalização dos serviços prestados por emissão de Notas Fiscais de Serviços à contratante, contrariando a legislação tributária concernente.

Como visto no preâmbulo deste voto, o tratamento contábil das arrendadoras nos contratos de arrendamento mercantil financeiro, era disciplinado pelo CPC 06, que literalmente dispunha que os arrendadores

devem reconhecer os ativos mantidos por arrendamento mercantil financeiro nos seus balanços e apresentá-los como conta a receber por valor igual ao investimento líquido no arrendamento mercantil.

Por definição, o investimento bruto no arrendamento mercantil é a soma dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil a receber pelo arrendador segundo um arrendamento mercantil financeiro e de qualquer valor residual não garantido atribuído ao arrendador, sendo que o investimento líquido é o investimento bruto descontado à taxa de juros implícita no arrendamento mercantil.

Neste ponto cumpre identificar a primeira divergência entre tantas dos dados apresentados pelo contribuinte em suas planilhas com os dados constantes de suas demonstrações contábeis. O contribuinte apresenta uma planilha de “Fluxo de Caixa descontado” onde aparentemente constam os valores a receber a título de contraprestação do arrendamento mercantil descontados a valor presente, embora o contribuinte não esclareça expressamente o seu conteúdo e seus lançamentos.

A	B	C	O
		dez/07	dez/08
VP 31/12/2007		R\$ 1.410.564.384,57	R\$ 1.410.564.384,57
Saldo inicial Juros a apropriar		404.906.679,71	404.906.679,71
Fluxo Nominal Total		(1.815.471.064,28)	(1.815.471.064,28)
VPL Saldo devedor		R\$ 1.410.564.384,57	R\$ 1.377.304.700,86

Enquanto na Nota explicativa nº 06 às demonstrações contábeis de 31/12/2008 consta o Valor Presente dos recebimentos como R\$ 1.660.000.000,00, na planilha apresentada de Fluxo de Caixa descontado o valor presente indicado é de R\$ 1.410.564.384,57 explicitando relevante divergência entre as informações prestadas com fins de contabilidade e posterior tributação do arrendamento financeiro.

Como verificado no CPC06, num arrendamento mercantil financeiro os pagamentos do arrendamento mercantil a serem recebidos são tratados pelo arrendador como amortização de capital e receita financeira para reembolsá-lo e recompensá-lo pelo investimento e serviços, sendo que reconhecimento da receita financeira deve basear-se em modelo que reflita a taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido do arrendador.

Deve portanto, um arrendador, apropriar a receita financeira durante o prazo do arrendamento mercantil em base sistemática e racional, o que afasta a legitimidade dos registros contábeis pelo contribuinte na condição de Receitas da prestação de serviços, ainda que sob o argumento de se buscar a neutralidade tributária do RTT.

Como disposto no Despacho Decisório, a autoridade fiscal identificou que o contribuinte registrou nas suas Declarações prestadas à administração tributária, como Receitas de prestação de serviços, inclusive com retenção do IRRF correspondente, os serviços prestados à Petrobrás de transporte

firme de gás natural, registrando-os como receitas financeiras somente a partir de 2014:

ANO CALENDÁRIO	SAÚD COMP	PRCESSO	RECEITA DE SERVIÇOS	RETEÇÃO	RECEITA FINANCEIRA
2010	11.715.443,52	12448.916594/2015-38	179.521.966,88	5.542.225,00	27.080.163,92
2011	10.991.518,56	12448.909995/2017-52	107.968.256,04	7.107.420,25	20.928.436,12
2012	1.971.260,09	16682.900080/2018-00	451.018.116,00	904.381,51	23.418.447,99
2013	2.567.523,73	11707.721083/2018-17	321.562.633,93	635.203,29	29.713.496,27
2014	0,00	-	0,00	16.162.488,41	562.460.772,43
2015	72.559.748,51	16682.902064/2019-73	0,00	15.821.223,98	1.008.958.828,07

A alegação do contribuinte de que assim efetuou seus registros contábeis e fiscais nos anos de 2008 a 2013 em cumprimento ao RTT não procede por duas razões: a uma, porquanto assim procedendo sequer teria havido retenção na fonte do IRRF sobre aqueles rendimentos pela fonte pagadora (Petrobrás), dada a natureza de percepção dos valores a título de contraprestação de arrendamento mercantil, não sujeitas a retenção; a duas, porque não apresenta qualquer histórico, memória de cálculo, demonstrativo ou controle dos ajustes RTT, onde pudesse ser identificadas as receitas financeiras apropriadas proporcionalmente a cada período de apuração e os correspondentes ajustes de neutralidade tributária, tampouco a memória de cálculo do reconhecimento inicial do resultado da operação e o seu “mapa de continuidade” nos anos subseqüentes com o reconhecimento das receitas financeiras e ajustes respectivos.

Noutra vertente, os arrendadores fabricantes devem reconhecer lucro ou prejuízo de venda no período, de acordo com a política seguida pela entidade para vendas definitivas. Os custos incorridos pelos arrendadores fabricantes ou comerciantes relacionados à negociação e estruturação de arrendamento mercantil devem ser reconhecidos como despesa quando o lucro da venda for reconhecido, que via de regra é reconhecido no começo do arrendamento mercantil.

A receita de vendas reconhecida no começo do prazo do arrendamento mercantil por arrendador fabricante ou comerciante é o valor justo do ativo, ou, se inferior, o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil devidos ao arrendador, calculado a uma taxa de juros do mercado. O custo de venda reconhecido no começo do prazo do arrendamento mercantil é o custo, ou o valor contábil se diferente, da propriedade arrendada menos o valor presente do valor residual não garantido. A diferença entre a receita da venda e o custo de venda é o lucro bruto da venda, que é reconhecido de acordo com a política seguida pela entidade para as vendas definitivas, já no início do arrendamento.

Neste contexto, a contribuinte reclamante - NTN, na condição de arrendadora – fabricante, abstraindo-se da vedação confirmada no item precedente, deveria reconhecer o Lucro no arrendamento dos ativos já no começo do arrendamento mercantil, apropriando nos períodos subseqüentes apenas a Receita financeira correspondente, já disposta como redutora do seu Ativo a receber. O contribuinte não comprova que assim procedeu, enquanto as informações prestadas à administração

tributária não corroboram, por si só, seus argumentos, mas ao contrário, os infirmam.

Acrescente-se, em arremate, que o mesmo CPC 06 arguido pelo contribuinte, estatui que os arrendadores, além de cumprir os requisitos de Divulgação e apresentação de Instrumentos financeiros, devem fazer as seguintes divulgações para os arrendamentos mercantis financeiros em Notas explicativas às demonstrações societárias: conciliação entre o investimento bruto no arrendamento mercantil no final do período e o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil a receber nessa mesma data e a receber em períodos subseqüentes; a receita financeira não realizada; valores residuais não garantidos que resultem em benefício do arrendador; provisão para pagamentos mínimos incobráveis do arrendamento mercantil a receber; pagamentos contingentes reconhecidos como receita durante o período; e descrição geral dos acordos relevantes de arrendamento mercantil do arrendador.

O manifestante não apresenta quaisquer dessas informações societárias exigidas pela legislação, o que corrobora pelo não tratamento adequado das operações como arrendamento mercantil financeiro, enquanto as informações fiscais indicavam à administração tributária o tratamento da relação estatuída como de prestação de serviços entre a Petrobrás e a consorciada NTN, ao menos até o exercício de 2014.

Do tratamento tributário no ano calendário de interesse - 2015

No que concerne ao tratamento tributário do arrendamento mercantil financeiro no ano calendário de 2015, quando supostamente teriam ocorrido os pagamentos a maior de estimativas de IRPJ e CSLL, o contribuinte lembra que o RTT vigeria “até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.” A norma referida no dispositivo seria a Lei n. 12.973/2014, cujo artigo 117 revogou o RTT a partir de 1º de janeiro de 2015.

Esclarece que a partir de então não *deveria realizar os costumeiros ajustes no Lalur para neutralizar as operações de arrendamento mercantil financeiro*, mas que os seus sistemas ainda não estavam parametrizados para anular os efeitos do RTT, de sorte que continuou neutralizando os efeitos fiscais das operações de arrendamento mercantil em 2015.

Alega que como baixou o ativo imobilizado e reconheceu um “contas a receber” em substituição, assim como vinha liquidando esse “contas a receber” e reconhecendo uma receita financeira na medida em que os pagamentos eram realizados pela Petrobrás, os ajustes deveriam neutralizar os efeitos desses lançamentos.

Destaca que a conta 3301400003 “AJUSTE CUSTO SERVIÇOS PREST CESSÃO DIR” registrava todos os custos dos ativos relacionados com o arrendamento mercantil, portanto não apenas a depreciação, mas todos os

outros custos que envolviam a operação e que deveriam observar o tratamento do CPC 06, estando estes custos registrados na planilha “Cálculo Apropriação Custo” e divididos pelo período de 14 meses porque o Consórcio Malhas tinha previsão para encerramento de suas operações em abril de 2016.

Alega, por fim, que as correções realizadas no Lalur estão evidenciadas na planilha “Apuração IR-CSLL 2015 Reprocessada”, sendo que apenas a linha de custos sofreu alteração (conta 3301400003 “AJUSTE CUSTO SERVIÇOS PREST CESSÃO DIR”), em função do conceito de apropriação do custo do ativo, que envolvia outros custos para além da depreciação dos ativos.

Acrescenta que a planilha “Análise de Divergências” (doc. 05) resume as alterações no Lalur, dando destaque apenas às linhas que sofreram alterações.

Análise

Em que pese todas as arguições do contribuinte no que concerne a sua apuração tributária do contrato de arrendamento com adoção inicial em 2008, quando identificada inadequação da demonstração de sua apuração realizada entre os anos de 2008 a 2014, deve-se atentar que para lograr êxito na demonstração do seu indébito tendo por fundamento os ajustes dos lançamentos relacionados ao arrendamento mercantil, deveria o contribuinte comprovar que seus registros contábeis e fiscais daquele ano calendário – 2015 estariam de acordo com as prescrições legais pertinentes, em especial a Lei 12.973/2014, que assim determinava:

Art. 46. Na hipótese de operações de arrendamento mercantil que não estejam sujeitas ao tratamento tributário previsto pela Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, as pessoas jurídicas arrendadoras deverão reconhecer, para fins de apuração do lucro real, o resultado relativo à operação de arrendamento mercantil proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato. (Vigência)

§ 1º A pessoa jurídica deverá proceder, caso seja necessário, aos ajustes ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se somente às operações de arrendamento mercantil em que há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo.

§ 3º Para efeitos do disposto neste artigo, entende-se por resultado a diferença entre o valor do contrato de arrendamento e somatório dos custos diretos iniciais e o custo de aquisição ou construção dos bens arrendados.

§ 4º Na hipótese de a pessoa jurídica de que trata o caput ser tributada pelo lucro presumido ou arbitrado, o valor da contraprestação deverá ser computado na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda.

Art. 47. Poderão ser computadas na determinação do lucro real da pessoa jurídica arrendatária 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.

Art. 48. São indedutíveis na determinação do lucro real as despesas financeiras incorridas pela arrendatária em contratos de arrendamento mercantil.

Parágrafo único. O disposto no caput também se aplica aos valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Art. 49. Aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial serão aplicados os dispositivos a seguir indicados: (...)

III - arts. 46, 47 e 48; (...)

Parágrafo único. O disposto neste artigo restringe-se aos elementos do contrato contabilizados em observância às normas contábeis que tratam de arrendamento mercantil.

A Lei 12.973/2014 foi então regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014, que tratava da tributação das arrendadoras nas operações de arrendamento mercantil nos artigos 86 a 88:

Seção XXI Do Arrendamento Mercantil

Subseção I Da Pessoa Jurídica Arrendadora

Art. 86. Na apuração do lucro real de pessoa jurídica arrendadora que realize operações sujeitas ao tratamento tributário disciplinado pela Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974:

(d) - o valor da contraprestação é considerado receita da atividade da pessoa jurídica;

(e) - são dedutíveis os encargos de depreciação gerados por bem objeto de arrendamento mercantil, calculados na forma da legislação vigente.

Parágrafo único. O disposto neste artigo também se aplica às operações não sujeitas ao controle e fiscalização do Banco Central do Brasil, conforme disciplinado pela Lei nº 6.099, de 1974, desde que não haja transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo.

Art. 87. Na apuração do lucro real de pessoa jurídica arrendadora, que realize operações em que haja transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo e que não estejam sujeitas ao tratamento tributário disciplinado pela Lei nº 6.099, de 1974, o resultado relativo à operação de arrendamento mercantil deverá ser reconhecido

proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato.

§ 1º A pessoa jurídica deverá proceder, caso seja necessário, aos ajustes ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no Lalur.

§ 2º Para efeitos do disposto neste artigo, entende-se por resultado a diferença entre o valor do contrato de arrendamento e o somatório dos custos diretos iniciais e o custo de aquisição, produção ou construção dos bens arrendados.

§ 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 O resultado da operação de que trata este artigo deve ser apurado no começo do contrato de arrendamento mercantil, que corresponde à data a partir da qual o arrendatário passa a poder exercer o seu direito de usar o ativo arrendado.

§ 5º Para efeitos do disposto neste artigo consideram-se:

I - Valor do Contrato de Arrendamento Mercantil - somatório dos valores a serem pagos pela arrendatária a arrendadora em decorrência do contrato, excluídos os acréscimos decorrentes da mora no cumprimento das obrigações ou pelo descumprimento de cláusulas contratuais;

II - Custos Diretos Iniciais - são os custos incrementais que são diretamente atribuíveis à negociação e estruturação de um arrendamento mercantil.

Art. 88. Não será dedutível, para fins de apuração do lucro real a diferença a menor entre o valor contábil residua do bem arrendado e o seu preço de venda, quando do exercício da opção de compra.

Observa-se que o contribuinte deve considerar, para fins de apuração do lucro real, o resultado relativo à operação de arrendamento mercantil proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato, sendo este resultado a ser levado ao Lucro Real a diferença entre o valor do contrato de arrendamento e somatório dos custos diretos iniciais e o custo de aquisição ou construção dos bens arrendados, devendo ser apurado aquele resultado no começo do contrato de arrendamento, que corresponde à data a partir da qual o arrendatário passa a poder exercer o seu direito de usar o ativo subjacente.

Num primeiro ponto de divergência, nota-se que para fundamentar sua apuração o contribuinte apresenta tão somente uma planilha de Fluxo de caixa descontado e uma planilha de Cálculo de apropriação de custos, onde estaria demonstrado o cálculo dos custos apropriados nos 14 meses subseqüentes ao ano calendário 2014, alegando que o contrato terminaria

em abril de 2016. Contudo, consta naquela planilha tão somente o total consolidado e a sua divisão pelos 14 meses seguintes.

Não apresenta, portanto, quaisquer documentos discriminatórios da natureza, registro contábil e montante pormenorizado dos custos diretos iniciais e dos custos de construção dos bens arrendados, a serem confrontados numa competente memória de cálculo onde se apurasse o resultado tributável mês a mês, proporcional às contraprestações de arrendamento durante o período de vigência do contrato.

Nota-se que o contribuinte busca apresentar na Planilha “cálculo apropriação dos custos”, os custos ainda a apropriar nos 14 meses subsequentes, abarcando o ano calendário 2015, o que não se relaciona com a forma de tributação do resultados dos arrendamentos inaugurada pela Lei 12.973/2014 e regulamentada pela IN RFB nº 1.515/2014, quando relevantes a identificação e quantificação dos custos diretos iniciais e o custo de aquisição ou construção dos bens arrendados, apurados tendo por marco temporal o começo do arrendamento mercantil, correspondente à data a partir da qual o arrendatário passou a exercer o seu direito de usar o ativo arrendado.

Numa segunda abordagem, a despeito de sequer apurar e discriminar a receita tributável na forma exigida pelo comando legal, não produzindo as provas convergentes ao direito pleiteado, o contribuinte alega que as diferenças promovidas em sua apuração mensal que ensejaram a existência do indébito, estariam discriminadas nos ajustes de exclusão efetuados na conta 3301400003 “AJUSTE CUSTO SERVIÇOS PREST CESSÃO DIR”, que abarcariam não apenas a apropriação dos custos do ativo, mas também a depreciação dos ativos.

Observa-se que o indébito pleiteado, à luz das argumentações do manifestante, decorre unicamente da majoração da Exclusão do Lucro Líquido para fins de apuração do Lucro Real, especificamente quanto a conta 3301400003 – AJUSTE CUSTO SERVIÇOS PREST CESSÃO DIR (depreciação), gerando a redução do Lucro Real daquele período de apuração e, por consequência, a redução do Imposto de Renda e CSLL devidos:

Planilha Apuração IR-CSLL 2015 Original _Base DARFs

Conta	Apuração da Contribuição Social	Março
3301400003	AJUSTE CUSTO SERVIÇOS PREST CESSÃO DIR	(49.103.929,00)
	Compensação de Prejuízo Fiscal	(53.448.617,87)
	Base de Cálculo	(102.552.546,87) :
	Diferença IRPJ estimativa mensal (25%)	(25.638.136,72)
	(-) Dif IRPJ em Meses Anteriores	16.914.024,07
	IRRF	(1.068.018,28)
(a)	Líquido Dif IRPJ estimativa mensal	(9.792.130,92)

Planilha Apuração IR-CSLL 2015 Reprocessada

Conta	Apuração da Contribuição Social	Março
CONTRIB	Exclusão Depreciação	(154.712.420,79) :
	Compensação de Prejuízo Fiscal	(21.766.070,33)
	Base de Cálculo	(176.478.491,12) :
	Diferença IRPJ estimativa mensal (25%)	(44.119.622,78)
	(-) Dif IRPJ em Meses Anteriores	29.330.494,55
	IRRF	0,00
(b)	Líquido Dif IRPJ estimativa mensal	(14.789.128,23)
(a) - (b)		4.996.997,31
Crédito Pleiteado		4.996.997,31
Diferença		0,00

Neste contexto, diverge da legítima apuração tributária das estimativas mensais do ano calendário 2015, a exclusão de valores relativos a despesa com “depreciação dos ativos” que não seria mais autorizada, sequer como o extinto ajuste permitido pelo RTT, após a vigência do regime definitivo de tributação inaugurado pela Lei 12.973/2014, abarcando as operações consideradas pelo contribuinte como arrendamento mercantil financeiro. Estariam ressalvadas apenas as despesas de depreciação de eventuais ativos do contribuinte que não tenham sido objeto de arrendamento para uso da Petrobrás (carregadora), ainda geradores de benefícios e intrinsecamente relacionados a produção de bens e serviços pela NTN, o que estaria, porém, em desacordo com a estrutura contratual e argumentações do manifestante, dado o direcionamento de 100% dos ativos do contribuinte para a consecução do Projeto Malhas.

A dedutibilidade das despesas de depreciação pelas arrendadoras, a partir dos comandos dispostos nos art. 46 a 48 da Lei 12.973/2014, e da regulamentação disposta nos arts. 86 a 89 da IN RFB 1.515.2014, somente é autorizada pela legislação nos arrendamentos regrados pela Lei 6.099/74, sujeitos a tutela do Banco Central (instituições financeiras), ou quando relativa às operações de arrendamento operacional, ou seja, onde não haja

transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo.

Ora, *contrario sensu*, nas operações onde haja transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade e o controle do ativo, estamos diante das condicionantes para qualificar aquele arrendamento como Financeiro, conforme defende o próprio manifestante, cuja legislação societária pugna pela baixa do ativo subjacente e registro no Contas a receber das contraprestações, justamente por não haver mais o controle e o usufruto dos benefícios e riscos dos ativos transferidos, contabilizados doravante no ativo da arrendatária.

Havendo, pois, a transferência de riscos e benefícios do ativo pelo arrendador à arrendatária nos arrendamentos mercantis financeiros, não há mais que se falar na possibilidade de apropriação das despesas de depreciação daqueles, tanto menos em sua dedutibilidade fiscal, seja pela regra expressa e específica decorrente do novo regramento dos arrendamentos (Lei 12.973/2014 e IN 1515/2014), seja mesmo pela regra geral de dedutibilidade das despesas de depreciação, condicionados à relação intrínseca de benefícios gerados pela produção ou comercialização dos bens ou serviços que, no caso do arrendamento financeiro, foram transferidos à arrendatária como condição necessária àquela qualificação (Lei 9.245/95):

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: (...)

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

Portanto, considerando que os ativos subjacentes já ativados pela PETROBRÁS e baixados pela NTN, relacionados às operações de arrendamento mercantil financeiro, não mais produzem benefícios e riscos para esta última, não estando por consequência relacionados com a sua produção ou comercialização, não autorizando sequer contabilmente a apuração de despesas de depreciação daqueles, não há que se admitir a sua dedutibilidade para fins fiscais, nos termos da Lei; reitera-se que esta dedutibilidade somente é aplicável aos demais arrendamentos de natureza operacional e às operações reguladas pelo BACEN, considerando a natureza material de “contratos de aluguel”, permanecendo o ativo contabilizado no imobilizado da arrendadora e sujeito a depreciação e a sua dedutibilidade (CPC 06, CPC 06 R1, Lei 12.973/2014 e IN 1.515/2014):

Destarte, além de não demonstrados os resultados proporcionais a serem tributados segundo comando legal, atesta-se que a própria apuração do Lucro real com a dedutibilidade de despesas com depreciação (excluídas),

não estaria autorizada pela legislação tributária a partir da Lei 12.973/2014, importando a imprestabilidade daquela apuração contábil / fiscal do manifestante, e a não comprovação da existência do indébito pleiteado.

Do excerto acima, verifica-se que o acórdão recorrido indicou não estarem devidamente comprovadas as práticas contábeis e os decorrentes ajustes fiscais. Referido questionamento não restou devidamente impugnado no Recurso Voluntário, **tampouco tendo sido apresentada qualquer prova apta a afastar a referida conclusão produzida.**

O Laudo apresentado posteriormente, a princípio teria validado os lançamentos contábeis realizados. Contudo, **tais alegações não foram enfrentadas em Recurso Voluntário, portanto, não teriam sido devolvidas.**

Ainda que se ultrapassasse esse óbice, verifica-se que, seja no Recurso, seja no Laudo, a **Recorrente não infirma a decisão recorrida no que afirma que a contribuinte não teria cumprido os requisitos estabelecidos no CPC 06:**

Acrescente-se, em arremate, que o mesmo CPC 06 arguido pelo contribuinte, estatui que os arrendadores, além de cumprir os requisitos de Divulgação e apresentação de Instrumentos financeiros, devem fazer as seguintes divulgações para os arrendamentos mercantis financeiros em Notas explicativas às demonstrações societárias: conciliação entre o investimento bruto no arrendamento mercantil no final do período e o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil a receber nessa mesma data e a receber em períodos subseqüentes; a receita financeira não realizada; valores residuais não garantidos que resultem em benefício do arrendador; provisão para pagamentos mínimos incobráveis do arrendamento mercantil a receber; pagamentos contingentes reconhecidos como receita durante o período; e descrição geral dos acordos relevantes de arrendamento mercantil do arrendador.

O manifestante não apresenta quaisquer dessas informações societárias exigidas pela legislação, o que corrobora pelo não tratamento adequado das operações como arrendamento mercantil financeiro, enquanto as informações fiscais indicavam à administração tributária o tratamento da relação estatuída como de prestação de serviços entre a Petrobrás e a consorciada NTN, ao menos até o exercício de 2014.

A Recorrente, sem apresentar qualquer prova ou indício, reitera pedido de diligência fiscal. Com o devido acatamento, nesta turma aplicamos reiteradamente o princípio da verdade material para aceitar provas produzidas extemporaneamente ou mesmo para determinar a conversão em diligência, **desde que tenham mínimos indícios da eficiência da medida.**

No caso concreto, a Recorrente **não demonstrou a capacidade de produzir novas provas ou de complementar as existentes**, de sorte que entendo deva ser indeferido o referido pedido.

Consequentemente, à vista do racional acima, não é possível aferir a liquidez e certeza do direito creditório pretendido, nos termos do art. 170 do CTN.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário, mantendo o acórdão recorrido e, consequentemente, o despacho decisório que indeferiu o crédito pleiteado.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz