



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18470.721124/2020-11
Recurso De Ofício
Acórdão nº 1401-006.966 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de maio de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA DE DESENVOLVIMENTO E MODERNIZAÇÃO DE PLANTAS

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

Ano-calendário: 2015

ARRENDAMENTO MERCANTIL. NATUREZA. FORMA DE TRIBUTAÇÃO.

No arrendamento mercantil financeiro o regime de tributação equivale ao de uma compra e venda a prazo. É característica do arrendamento mercantil financeiro a previsão contratual da opção de compra do bem pelo arrendatário pactuada no início do contrato e a transferência dos riscos. Pode ficar responsável pela manutenção do bem o arrendador ou o arrendatário.

A receita no arrendamento mercantil operacional são as prestações que constituem seu objeto; o regime de tributação equivale ao de uma locação.

ARRENDAMENTO MERCANTIL. DEPRECIAÇÃO. DEDUTIBILIDADE.

Os custos de depreciação numa operação de arrendamento serão contabilizados pelo arrendador no arrendamento operacional e pelo arrendatário no arrendamento mercantil financeiro.

GLOSA DE DESPESA NÃO DEDUZIDA. IMPOSSIBILIDADE.

É condição para a glosa de despesas demonstrar a correspondente dedução no resultado tributável.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Data do fato gerador: 20/05/2015, 19/11/2015

IRRF. REMESSA AO EXTERIOR. FUNDAMENTO LEGAL.

O fundamento legal da incidência tributária não pode estar dissociado do fato gerador do tributo. O fato gerador do imposto de renda na fonte sobre pagamento por royalties, serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes não comporta as despesas bancárias, nem se confunde com o fato gerador do imposto de renda incidente na fonte sobre despesas financeiras de juros e comissões.

IRRF. REMESSA AO EXTERIOR. SERVIÇOS TÉCNICOS OU PROFISSIONAIS.

Considera-se serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico.

IRRF. REMESSA AO EXTERIOR. SERVIÇOS TÉCNICOS OU SERVIÇOS FINANCEIROS. DISTINÇÃO.

O que define a natureza da operação relativa à remessa de recursos ao exterior no contrato de câmbio é o documento contratual que lhe dá suporte. O código de natureza da operação informado no contrato de câmbio segue regras definidas pelo BACEN, e deve ser consultado para identificação do negócio que lhe deu origem, mas não para definição dos efeitos tributários. Para fins tributários não se confundem serviços financeiros com serviços técnicos e profissionais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2015

MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o Auto de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, inexistindo motivo diverso na contestação do Impugnante, e ausente qualquer outra circunstância de ordem jurídica que enseje tratamento distinto, *mutatis mutandis*, devem ser estendidas as conclusões da análise ao lançamento referente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, em razão da relação de causa e efeito entre as matérias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias, Gustavo de Oliveira Machado e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de Recurso de Ofício apresentado pelo órgão julgador de primeira instância, o qual, por meio do Acórdão de nº 106-006.923 proferido pela 1ª TURMA/DRJ05 em sessão de 25 de novembro de 2021, exonerou integralmente o crédito tributário constituído do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL e do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF.

De se transcrever então tanto o relatório quanto o voto da decisão recorrida.

[início do relatório da decisão recorrida]

RELATÓRIO

1. Trata o presente processo de **IMPUGNAÇÃO** aos Autos de Infração, fls. 2516 a 2534, Termo de Verificação Fiscal às fls. 2537 a 2552, cientificados ao Contribuinte em 06/07/2020, fl. 2554, lavrados para exigência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, sobre receitas escrituradas consideradas não declaradas e custos considerados não comprovados e do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF sobre pagamentos de assistência técnica de residentes ou domiciliados no exterior. Períodos de apuração contidos no ano-calendário 2015.

2. O crédito tributário lançado no valor total R\$ R\$ 400.137.266,95 (quatrocentos milhões, cento e trinta e sete mil, duzentos e sessenta e seis reais e noventa e cinco centavos) é assim distribuído:

	VALOR DEVIDO	Multa proporcional 75%	Juros até 06/2020	TOTAL
IRPJ	138.934.122,50	104.200.591,87	50.335.832,58	293.470.546,95
CSLL	50.024.924,09	37.518.693,06	18.124.029,99	105.667.647,14
IRRF	460.495,47	345.371,60	193.205,79	999.072,86
TOTAL	189.419.542,06	142.064.656,53	68.653.068,36	400.137.266,95

3. As infrações somam:

- omissão de receitas: R\$ 434.779.311,74
- glosa de custos não comprovados: R\$ 278.258.942
- falta de recolhimento do IRRF: R\$ 3.069.969,87

4. O regime de tributação no AC 2015 foi o do Lucro Real Anual, com prejuízo contábil apurado de R\$731.592.503,52, e resultado fiscal negativo de R\$157.205.764,27 (prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL), considerado no cálculo do crédito tributário lançado.

DO LANÇAMENTO

5. Em breve síntese introdutória, a omissão de receitas está pautada na descaracterização da operação de arrendamento mercantil financeiro (item II do TVF), contabilizada na conta 3101330001 - AFRETAMENTOS DE EQUIPAMENTOS EMPRESA CONSOLIDADA (Anexo 01), que a Autoridade Fiscal afirma tratar-se de operação de

arrendamento operacional, não considerada na base de cálculo da apuração do IRPJ e da CSLL no período. Os valores contabilizados somam R\$ 434.779.311,74:

31/01/2015	36.374.293,42
28/02/2015	32.854.200,51
31/03/2015	36.374.293,42
30/04/2015	36.374.293,42
31/05/2015	34.971.357,84
30/06/2015	34.627.000,92
31/07/2015	35.781.234,29
31/08/2015	35.781.234,29
30/09/2015	34.627.000,92
31/10/2015	35.781.234,29
30/11/2015	37.462.102,48
31/12/2015	43.771.065,94
	434.779.311,74

6. No entendimento da Autoridade Fiscal, a operação, vinculada ao Contrato de Aluguel e Aditivo apresentados pelo Contribuinte, fls. 2434 a 2511, relacionados à “invoices” de 05/2015 e 11/2015, tendo como documentos de suporte as faturas de 01/2015 e 02/2015, fls. 98/99, não constitui arrendamento mercantil financeiro por não atender aos requisitos desta conceituação legal.

7. A Fiscalização discorre sobre a legislação que rege a matéria e descreve os fatos verificados durante o procedimento fiscal. Por fim, classificando a operação como arrendamento mercantil operacional (locação), encerra o tema:

76. E sendo assim os valores lançados na conta de Receita Operacional “Afretamento de Equipamentos Empresa Consolidada” foram incluídos em auto de infração como “Receitas Operacionais Escrituradas e Não Declaradas” para o cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

8. Sobre a autuação por glosa de custos considerados não comprovados, o TVF informa que durante o procedimento fiscal o Contribuinte foi intimado a demonstrar a origem do valor de R\$278.258.942,54 lançado na Demonstração de Resultado da Empresa (Bloco L300) da ECF como Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos.

9. Relata que o contribuinte solicitou sucessivas prorrogações de prazo, para o atendimento das solicitações relativas a este custo referente à aquisição/construção/incorporação de bens sequer especificados em sua contabilidade.

10. E que, passados mais de onze meses da primeira intimação não foram apresentados os documentos e demonstrativos que amparassem o custo, no valor 278.258.942,54, que veio a ser assim glosado:

Como os valores lançados na conta Custo de Afretamento têm por base, segundo a própria explicação do contribuinte, a depreciação do período e esta não foi comprovada pelo contribuinte, podemos afirmar que não houve comprovação do valor de R\$ 278.258.942,54 lançados na DRE da empresa como custo dos produtos de fabricação própria vendidos.

96. Razão pela qual esse valor foi incluído em auto de infração como “Custos não Comprovados”.

11. No Termo de Verificação Fiscal – TVF lê-se:

2. A sociedade tem por objeto social a locação de máquinas e equipamentos industriais construídos, incorporados ou instalados para o desenvolvimento e modernização de plantas industriais, além de toda e qualquer atividade que seja correlata às anteriores e se faça necessária ao alcance de seus fins sociais.

[...]

II. DA DESCARACTERIZAÇÃO DA OPERAÇÃO CONTRATADA COMO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO.

11. [...] solicitamos ao contribuinte a apresentação dos contratos, notas fiscais e demais documentos de suporte dos lançamentos efetuados na conta Afretamento de Equipamentos Empresa Consolidada (anexo 01 a este termo), já que os valores lançados nesta conta não foram considerados na base de cálculo da apuração do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2015.

12. Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 01, o contribuinte apresentou “invoices” de 05/2015 e 11/2015, tendo como documentos de suporte as faturas 01/2015 e 02/2015, Contrato de Aluguel, Aditivo ao Contrato de Aluguel e a informação abaixo:

“conta utilizada para registrar a contrapartida do faturamento, efetuado de forma pró rata die com base na fatura do período, atendendo ao princípio de competência. Todo o registro efetuado nessa rubrica possui efeito zero no resultado, devido a existência da conta redutora “ajuste rec de serv cessão dir uso bem”, pois por se tratar de um arrendamento financeiro não há a existência de receita operacional, apenas o reconhecimento dos pagamentos recebidos do leasing como receita financeira.

12. Neste tópico, a Fiscalização aborda os termos da Lei 6.099, de 12/09/1974, artigo 1º, parágrafo único, que define arrendamento mercantil, e destaca o inciso I do artigo 5º da Resolução BACEN 2.309, que define o arrendamento mercantil financeiro e seus artigos 6º e 7º, que tratam dos requisitos para o arrendamento mercantil operacional e especificações mínimas de um contrato de arrendamento mercantil, tais como:

- a descrição dos bens que constituem o objeto do contrato, com todas as características que permitam sua perfeita identificação;
- as condições para o exercício por parte da arrendatária do direito de optar pela renovação do contrato, pela devolução dos bens ou pela aquisição dos bens arrendados;
- a concessão à arrendatária de opção de compra dos bens arrendados, devendo ser estabelecido o preço para seu exercício ou critério utilizado na sua fixação.

13. Seguindo essa linha, lembra que “o preço para o exercício da opção de compra deve ser livremente pactuado” e afirma ser “imprescindível o conhecimento dos termos contratuais, para a identificação da transferência substancial dos riscos e benefícios e do custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação, e também do retorno sobre os recursos investidos”:

14. O arrendamento mercantil será financeiro quando houver a transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo.

[...]

18. O arrendamento mercantil será operacional quando não houver a transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo. Assim podendo ser considerada como uma operação de aluguel do bem.

14. Analisando o contrato firmado entre a CDMPI (Devedora) e a Petrobrás (Patrocinadora) datado de 23/05/2006, para aluguel de ativos do projeto, ressalta os seguintes aspectos:

27. Consta do contrato o período do aluguel (20 anos a partir de 23/05/2006) e o cronograma de pagamentos a partir de 2009, constante do Anexo A ao Aditivo ao Contrato de Aluguel e denominado “Cronograma de Pagamento de Aluguel”, prevendo um total de pagamentos (em valor nominal) de R\$ 3.824.000.000,00.

28. Está prevista ainda, na cláusula 3.4 do contrato de aluguel, a sistemática para os reajustes do valor base de aluguel.

29. Ao lermos o Contrato de Locação e o Aditivo datado de 19/11/2010, não encontramos nenhuma cláusula prevendo a possibilidade de compra pelo locatário dos bens objeto do contrato.

30. Pelo contrário, encontramos cláusulas determinando a devolução dos bens ao final do período de locação, como os itens 5.1, 5.2 e 5.3 abaixo, constantes do contrato de aluguel (anexo 02 ao termo de verificações fiscais):

5.1 Reserva de domínio legal

A Devedora terá pleno domínio legal, e deterá todas as propriedades relacionadas, dos Ativos do Projeto em todo o tempo durante o Período de Aluguel não obstante a entrega e a posse dos mesmos pelo Patrocinador, sendo tais direitos do Patrocinador apenas aqueles de uma Pessoa alugando uma propriedade de outra Pessoa

5.2 Entrega e Devolução dos Ativos do Projeto.

[...]

5.2.2 Na Data de Término, os Ativos do Projeto serão devolvidos à Devedora de acordo com esta cláusula 5.2.2...

5.2.3 os Ativos do Projeto deverão ser devolvidos à Devedora substancialmente na mesma ordem e estado em que foram entregues ...

31. Existem ainda outros aspectos a serem destacados no contrato de aluguel celebrado entre a CDMPI e a Petrobrás, como o previsto no item 3.4.1 onde é dito que “o Patrocinador reconhece expressamente que a Devedora está assumindo uma dívida em dólares para tornar possível o desenvolvimento, a propriedade, a aquisição e a construção dos ativos do projeto.

15. Outrossim, informa que intimou o Contribuinte a comprovar a previsão contratual da opção de aquisição dos ativos pela Petrobrás, e em resposta foi apresentado o contrato para a aquisição e construção de ativos na ampliação e modernização da Refinaria Henrique Lage (REVAP).

16. O TVF observa que a CDMPI será a tomadora de empréstimos internacionais para obtenção de recursos para a aquisição e construção, e responsável pelo projeto, cabendo à Petrobrás pagar o aluguel, gerenciar a operação e a manutenção dos ativos do projeto, em benefício da tomadora.

17. Trata o referido contrato de participação celebrado em 23/05/2006 entre a Petrobrás (Patrocinadora), a CDMPI (Tomadora), a Japan Bank for International Cooperation e outras instituições financeiras. Das disposições do documento a Autoridade Fiscal extrai:

36. Como “Compromisso da Tomadora”, constante do contrato de modernização da REVAP, há a exigência de que a mesma mantenha o tempo todo, em pleno efeito e vigor, os direitos e franquias necessários para a titularidade dos ativos do projeto.

37. Também, segundo o contrato de modernização da REVAP, é a CDMPI que deverá manter os ativos do projeto livres de todos os gravames, às suas custas e expensas.

38. A CDMPI também será responsável por obter qualquer aprovação governamental e cumprir os requisitos legais ambientais ocasionalmente exigidas para o funcionamento dos ativos do projeto.

39. No item 9.33 do contrato de modernização da REVAP há afirmação de que a CDMPI acorda em reembolsar a patrocinadora (Petrobrás) por seus custos e despesas.

[...]

44. [...] foi destacado que a patrocinadora “deseja” que os ativos do projeto sejam construídos pela tomadora e ALUGADOS e operados pela patrocinadora.

45. Mais adiante é mencionado que a tomadora irá celebrar, como celebrou, entre outras coisas, o contrato de ALUGUEL estabelecendo os termos nos quais a tomadora irá acordar em alugar os ativos do projeto à patrocinadora, e a patrocinadora irá efetuar os pagamentos de ALUGUEL à tomadora, e sob os quais a patrocinadora irá gerenciar a operação e manutenção dos ativos do projeto.

18. Pela leitura do contrato e dos demais elementos constantes do processo, a Fiscalização conclui ser evidente que não ocorreu a transferência dos riscos inerentes a propriedade de um ativo, permanecendo com a CDMPI o direito de controle dos ativos. Ou seja:

41. [...], após a CDMPI arcar com todas as incertezas referentes a construção deste tipo de ativos, com recursos obtidos por meio de empréstimos em moeda estrangeira, os mesmos poderão ser usados pela patrocinadora (Petrobrás) e devolvidos a devedora (CDMPI) ao final do contrato.

19. As conclusões fiscais:

47. [...], não foi celebrado um contrato de arrendamento onde poderíamos encontrar a descrição dos bens que constituem o objeto contrato, com todas as características que permitam sua perfeita identificação; as condições para o exercício por parte da arrendatária do direito de optar pela renovação do contrato, pela devolução dos bens ou pela aquisição dos bens arrendados; a concessão à arrendatária de opção de compra dos bens arrendados, devendo ser estabelecido o preço para seu exercício ou critério utilizado na sua fixação.

20. Outrossim, outro elemento apresentado em resposta ao TIF 06 é um Contrato de Opção de Compra entre a MITSUI e CO LTD, ITOCHU CORPORATION, a PETROBRAS (Patrocinador), CDMPI INVESTMENT CO LTD (Holdco 1), CDMPI HOLDING CO (Holdco 2), a CDMPI (MUTUÁRIO) e CITIBANK, também celebrado em 23/05/2006, fls. 1519 a 1587. Sobre este documento o TVF afirma:

49. Inicialmente foi dito que Mitsui, o Patrocinador e o Mutuário (no caso a CDMPI) eram partes de um contrato de compra e venda datado de 09/03/2005, que foi rescindido na data de celebração do novo contrato.

50. Posteriormente trata de incorporações de empresas, titularidade de ações e de prorrogação de empréstimos.

51. Por fim, simultaneamente com o Contrato de Participação, as partes concordaram em celebrar um contrato estabelecendo determinados direitos e obrigações dos investidores em participação e das Holdcos em vender (e dos investidores em participação em fazer com que as Holdcos vendam) e determinados direitos e obrigações do Patrocinador em comprar as ações da Holdco 1 de titularidade da Holdco2 ou as ações do mutuário, de titularidade da Holdco 1 e da Holdco 2 ou os ativos do mutuário.

21. Nessa linha, segundo a análise fiscal, sobre o requisito referente à previsão de exercício por parte da arrendatária do direito de optar pela renovação do contrato, pela devolução dos bens ou pela aquisição dos bens arrendados:

52. [...], após a leitura dos elementos apresentados e da confusa cláusula transcrita acima (sic), entendemos que os contratos apresentados pelo contribuinte estão em total dissonância com os requisitos estabelecidos pelo artigo 7º da Resolução 2.309 do Banco Central.

22. Na pauta da descrição dos bens objeto do arrendamento, com todas as características que permitam sua perfeita identificação, a Fiscalização expõe que na escrituração da CDMPI se encontra Ativo Não Circulante Imobilizado a Conta **1302310040** “Equipamentos para a Renda”, no valor de R\$ 3.042.488.293,20, não sendo localizadas informações discriminadas dos bens que a compõem, conforme prevê o artigo 3º da lei 6.099/74. Para o fim de suprir a lacuna, através do TIF 04 e do TIF 06, solicitou ao Contribuinte a indicação da conta contábil onde os ativos do projeto estariam registrados:

*56. Na resposta de 07/02/2020 o contribuinte cita as contas **1302310040**, **1302318001**, **1302320040**, **1302328001**, **1303110001**, **1303110009**, **1303120001** e **1303120009**, como sendo as contas onde os Ativos estariam registrados.*

57. Consultando a contabilidade do contribuinte, constatamos que as contas citadas acima têm a seguinte denominação:

1302310040 – Equipamentos para Renda, com saldo devedor ao final do período de R\$ 3.042.498.293,20;

1302318001 – Equipamentos e Instalações Cessão Dir Uso Redutora, com saldo credor de R\$ 3.042.498.293,20;

1302320040 - Equipamentos para Renda Depreciação e Amortização Acumulada, com saldo credor de R\$ 1.559.912.158,20;

1302328001 - Equipamentos e Instalações Cessão Dir Uso Dep Acum Redutora, com saldo devedor de R\$ 1.559.912.158,20;

1303110001 – Gastos Pré Operacionais, com saldo devedor ao final do período de R\$ 43.585.434,73;

1303110009 – Outros Gastos Diferidos a Amortizar, com saldo devedor de R\$ 1.241.161,79

1303120001 – Gastos Pré Operacionais – Amort Acum, com saldo credor de R\$ 22.381.909,73;

1303120009 – Outros Gastos Diferidos a Amortizar – Amort Acum, com saldo credor de R\$ 646.092,79.

58. Não há na contabilidade apresentada a especificação de quais seriam os ditos “Equipamentos para Renda” ou “Equipamentos e Instalações”, limitando-se a apresentação de saldos.

59. Além disso foram citadas contas referentes a gastos pré-operacionais, que absolutamente não seriam passíveis de um arrendamento.

60. Portanto, por total descumprimento à lei 6.099 de 12/09/1974 e a Resolução nº 2.309 do Banco Central do Brasil, é absolutamente inviável o enquadramento do contrato celebrado entre a CDMPI a Petrobras como de arrendamento mercantil financeiro.

23. Do até aqui exposto, o TVF traz a seguinte posição:

62. Ao nosso ver trata-se de um simples contrato de aluguel ou arrendamento operacional e as receitas de aluguel ou de arrendamento mercantil operacional devem ser tributadas na apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas.

24. A intelectual da Fiscalização segue resumida:

66. Para as empresas arrendadoras sujeitas ao tratamento tributário da lei 6.099/74, o valor da contraprestação é considerado receita da atividade da pessoa jurídica e serão dedutíveis os encargos de depreciação gerados por bem objeto de arrendamento mercantil, calculados na forma da legislação vigente.

67. Já para as empresas arrendatárias a grande vantagem é a possibilidade de dedução das contraprestações pagas ou creditadas por força do contato de arrendamento.

68. *Quanto às pessoas jurídicas “arrendadoras” não sujeitas ao tratamento tributário da lei 6.099/74, quando realizarem operações em que haja transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes a propriedade do ativo, o resultado relativo a operação de arrendamento mercantil deverá ser reconhecida proporcionalmente ao valor de cada contraprestação.*

69. *Entende-se por resultado a diferença entre o valor do contrato de arrendamento e o somatório dos custos diretos e iniciais e custo de aquisição, produção ou construção dos bens arrendados.*

70. *O resultado da operação 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.*

71. *Lembramos aqui que para a realização deste cálculo é imprescindível a informação quanto aos custos diretos e iniciais e custo de aquisição, produção ou construção dos bens arrendados, que até a presente data não foram disponibilizados pelo contribuinte.*

72. *As pessoas jurídicas “arrendadoras” não sujeitas ao tratamento tributário da lei 6.099/74, quando realizarem operações em que não haja transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes a propriedade do ativo, terão o IRPJ e a CSLL apurados com a tributação da contraprestação pelo arrendamento e dedução fiscal dos encargos de depreciação.*

73. *Devemos lembrar, como citado no item 32, que não conseguimos identificar uma transferência substancial dos riscos inerentes a propriedade do ativo, elemento imprescindível para a caracterização de um arrendamento mercantil financeiro.*

25. Para encerrar o tópico II. DA DESCARACTERIZAÇÃO DA OPERAÇÃO CONTRATADA COMO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO o TVF coloca a questão nos seguintes termos: (g.o.)

74. *Portanto, em nenhuma hipótese, seria aceitável a argumentação do contribuinte de que “todo o registro efetuado nessa rubrica (afretamento de equipamentos empresa consolidada) possui efeito zero no resultado, devido a existência da conta redutora “ajuste rec de serv cessão dir uso bem”, pois por se tratar de um arrendamento financeiro não há a existência de receita operacional, apenas o reconhecimento dos pagamentos recebidos do leasing como receita financeira.*

75. *Dizemos seria aceitável, porque como já dissemos anteriormente não se trata de um contrato de arrendamento mercantil financeiro, mas sim um contrato de locação ou arrendamento mercantil operacional.*

76. *E sendo assim os valores lançados na conta de Receita Operacional “Afretamento de Equipamentos Empresa Consolidada” foram incluídos em auto de infração como “Receitas Operacionais Escrituradas e Não Declaradas” para o cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.*

26. No próximo item do Termo Fiscal — **III-DOS CUSTOS NÃO COMPROVADOS** — cuida-se de glosa do custo no valor de R\$ 278.258.942,54 lançado na

Demonstração de Resultado da Empresa (Bloco L300) da ECF como Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos.

27. Segundo a Fiscalização, intimado a esclarecer o lançamento, o Contribuinte argumentou que o montante do Bloco L300 da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) é referente ao montante líquido entre o custo do afretamento (imobilizado) e o montante dos créditos a recuperar PIS e COFINS (9,25%).

80. Anexamos a este termo (anexo 05) a cópia do “demonstrativo” citado pelo contribuinte, que não passa de um demonstrativo de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS sobre as receitas decorrentes do afretamento dos equipamentos da empresa.

81. Lembramos que o contribuinte prestou a seguinte justificativa para a conta Custo Afretamento de Equipamentos:

“a conta tem como objetivo o registro do custo do bem (imobilizado), com base na depreciação do período. Diz ainda que todo o registro efetuado nessa rubrica possui efeito zero no resultado, pois devido à posse e o pleno direito de uso de todos os ativos da sociedade (arrendador) terem sido transferidos para a Petrobras (arrendatária), a sociedade passou a reconhecer os compromissos contratuais relacionados ao seu ativo imobilizado como contas a receber pelo valor igual ao valor presente do fluxo de caixa gerado pela contraprestação do contrato de aluguel”

82. Com essas explicações podemos constatar que o valor de R\$ 278.258.942,54 corresponde a diferença entre o valor de R\$ 304.249.832,00 lançados na conta Custo de Afretamento Equipamentos e os valores lançados nas contas “Recuperação Créditos PIS PASEP Custos”, R\$ 4.636.212,72, e “Recuperação Créditos Cofins Custos”, R\$ 21.354.676,74.

83. O custo (depreciação) do período foi de R\$ 304.249.832,20, o que corresponde a aproximadamente 10 % do valor da conta do ativo imobilizado 1302310040 “Equipamento para a Renda”. R\$ 3.042.488.293,20.

84. Devemos destacar que a depreciação deve ser registrada pela pessoa que suportar o encargo econômico da perda de valor, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem.

85. No caso de bens alugados, ou arrendamento operacional, a depreciação é registrada pelo locador, cabendo ao locatário registrar a despesa de aluguel.

86. Já no caso de arrendamento mercantil financeiro, o registro da depreciação cabe ao arrendatário.

87. E em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de depreciação não pode ultrapassar o custo de aquisição, produção ou construção. E que, portanto, precisam ser comprovados.

88. Através dos termos de intimação fiscal 04 e 06, intimamos o contribuinte a apresentar listagem dos ativos objeto do contrato de aluguel celebrado entre a CDMPI e a Petrobrás e demonstrativo com a data de aquisição/construção/incorporação e a depreciação ao longo dos anos para cada ativo listado.

89. O contribuinte apresentou inicialmente um *Certificado de Aceite Final* em que se afirma que os itens pendentes foram concluídos de forma satisfatória, com data de aceite final em 31/10/2011.

90. Em 07/02/2020 o contribuinte solicitou a prorrogação do prazo, em 30 dias, para o atendimento da solicitação contida no item 77, no que foi atendido.

91. Em 06/03/2020, o contribuinte solicitou a prorrogação, por mais 30 dias, do prazo para atendimento da referida solicitação, no que também foi atendido.

92. Em 16/04/2020 protocolou pedido para prorrogação do prazo em 30 dias contados após a normalização das atividades, em decorrência da pandemia do *corona vírus*.

93. Porém até a presente data, passados mais de onze meses da primeira intimação para que fosse demonstrado o valor 278.258.942,54, feita em 19/06/2019, o contribuinte não conseguiu comprovar os custos referentes à aquisição/construção/incorporação dos bens, que sequer estão especificados em sua contabilidade.

94. Também em nenhum momento conseguiu demonstrar a depreciação ao longo dos anos para os seus ativos.

95. Como os valores lançados na conta *Custo de Afretamento* têm por base, segundo a própria explicação do contribuinte, a depreciação do período e esta não foi comprovada pelo contribuinte, podemos afirmar que não houve comprovação do valor de R\$ 278.258.942,54 lançados na DRE da empresa como custo dos produtos de fabricação própria vendidos.

96. Razão pela qual esse valor foi incluído em auto de infração como “Custos não Comprovados”.

28. O cálculo dos tributos lançados e descrito no item IV do TVF é o demonstrado a seguir:

INFRAÇÃO 01 - OMISSÃO DE RECEITA	434.779.311,74
INFRAÇÃO 02 - GLOSA DE CUSTOS	278.258.942,53
Soma	713.038.254,27
Prejuízo Fiscal no período	157.205.764,27
Base de cálculo do lançamento	555.832.490,00
Imposto 15%	83.374.873,50
Adicional	55.559.249,00
IRPJ	138.934.122,50
CSLL - 9%	50.024.924,10

29. Adicionalmente, foi lavrado Auto de Infração para exigência de Imposto de Renda na Fonte – IRRF sobre *pagamentos de royalties e assistência técnica a residentes ou domiciliados no exterior*, conforme relatado no item V do Termo Fiscal.

30. A Autoridade, verificando dois lançamentos a débito em 22/05/2015 e 19/11/2015 na conta corrente bancária 99651122 do CITIBANK, no valor de R\$ 114.938.386,19, e R\$142.461.663,79, respectivamente, intimou o Contribuinte a apresentar a documentação de suporte. Em resposta a intimação o Contribuinte afirmou tratar-se de pagamento de parcela de empréstimo e financiamento de terceiros em moeda estrangeira, da competência de maio/2015 e novembro/2015, apresentando extrato bancário e contratos de

câmbio do CITIBANK onde consta cliente a CDMPI e como recebedor no exterior a Sumitomo Mitsui Banking Corporation, no Japão: (g.o.)

108. O primeiro contrato de câmbio apresentado foi o de número 129503593 de 20/05/2015 do CITIBANK S/A, tendo como cliente a CDMPI e como recebedor no exterior a Sumitomo Mitsui Banking Corporation, no Japão. Valor em dólares 120.000,00, taxa 3,0387, valor em reais R\$ 364.664,00.

109. A “descrição do fato da natureza” foi serviços diversos – serviços técnicos e profissionais – serviços financeiros. Sem relação de vínculo.

110. O segundo contrato de câmbio foi o de número 129503544 de 20/05/2015 do CITIBANK S/A, tendo como cliente CDMPI e como recebedor no exterior a Sumitomo Mitsui Banking Corporation, no Japão.

111. O valor em dólares foi de 2.476.705,14, taxa 3,0387, valor em reais R\$ 7.525.963,91. A descrição do fato da natureza foi renda de capitais – empréstimos e financiamentos – juros de empréstimos. Sem relação de vínculo.

31. Nesse passo, analisando todos os contratos, a partir do dado “Descrição do Fato da Natureza” indicado nos documentos, a Fiscalização concluiu que “dos contratos de câmbio apresentados, processados em 20/05/2015, um total de R\$ 1.621.013,39, se refere a remessas ao exterior para o pagamento de serviços técnicos e profissionais” e “dos contratos de câmbio apresentados, processados em 17/11/2015, um total de R\$ 1.448.965,48 se refere a remessas ao exterior para o pagamento de serviços técnicos e profissionais” nesse passo procedeu ao lançamento com base no art. 682 do RIR/1999 que estabelece:

Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos: I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "a");

32. E pondera:

124. De acordo com o artigo 708 do Regulamento do Imposto de Renda, estão sujeitos à alíquota de 25%, os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do Brasil e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

125. A alíquota foi reduzida a 15%, em virtude da cobrança da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, já que o contribuinte efetuou recolhimentos deste tributo sobre os fatos geradores citados.

126. A retenção do imposto é obrigatória na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa dos rendimentos.

33. Segue demonstrativo sintético dos contratos de câmbio, destacado em negrito os valores que compõem a base de cálculo do auto de infração:

Contrato	Competência	Código da natureza	R\$	descrição do fato da natureza
129503593	mai-15	47032-09-S-05-90	364.664,00	serv diversos – serv técnicos e profissionais – serviços financeiros
129503544	mai-15	52302-09-S-05-90	7.525.963,91	renda de capitais – empréstimos e financiamentos – juros de empréstimos
129503582	mai-15	47032-09-S-05-90	1.256.349,39	serv diversos – serv técnicos e profissionais – serviços financeiros
129503517	mai-15	72351-09-S-05-90	98.453.880,00	Capitais estrangeiros – empréstimos e financiamentos – empr diretos-longo prazo
129503658	mai-15	52302-09-S-05-90	3.235.303,89	renda de capitais – empréstimos e financiamentos – juros de empréstimos
129503616	mai-15	72351-09-S-05-90	4.102.245,00	Capitais estrangeiros – empréstimos e financiamentos – empr diretos-longo prazo
			114.938.406,19	

132975057	nov-15	47032-09-N-05-90	1.448.956,48	serv diversos – serv técnicos e profissionais – serviços financeiros
132975014	nov-15	52302-09-N-05-90	9.146.158,83	renda de capitais – empréstimos e financiamentos – juros de empréstimos
132974939	nov-15	72351-09-S-05-90	123.009.840,00	Capitais estrangeiros – empréstimos e financiamentos – empr diretos-longo prazo
132975100	nov-15	52302-09-S-05-90	3.731.298,48	renda de capitais – empréstimos e financiamentos – juros de empréstimos
132975225	nov-15	72351-09-S-05-90	5.125.410,00	Capitais estrangeiros – empréstimos e financiamentos – empr diretos-longo prazo
			142.461.663,79	

34. Aplicada a alíquota de 15%, o Auto de Infração lança:

129503593	mai-15	47032-09-S-05-90	364.664,00	serv diversos – serv técnicos e profissionais – serviços financeiros
129503582	mai-15	47032-09-S-05-90	1.256.349,39	serv diversos – serv técnicos e profissionais – serviços financeiros
			1.621.013,39	X 15% = R\$ 243.152,00
132975057	nov-15	47032-09-N-05-90	1.448.956,48	serv diversos – serv técnicos e profissionais – serviços financeiros
			1.448.956,48	X 15% = R\$ 217.343,47

35. São anexos aos Autos de Infração:

Anexo 01 – Razão da conta 3101330001 - AFRETAMENTOS DE EQUIPAMENTOS EMPRESA

Anexo 02 - Aditivo 01 ao Contrato de Aluguel, o Contrato de aluguel, o Faturamento CDMP1 2015

Anexo 03 – Apuração do Resultado do Exercício

Anexo 04 – Apuração do Lucro Real

Anexo 05 – Custo do Afretamento

36. Concluído o resumo do Termo de Verificação e Lançamento.

DA IMPUGNAÇÃO

37. Na Impugnação, fls. 2560 a 2604, **em preliminar**, com base no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN, o Impugnante alega **decadência** do direito de a Fazenda Pública constituir crédito de IRPJ, CSLL e IRRF sobre fatos geradores ocorridos entre 31 de janeiro de 2015 e 30 de junho de 2015, tendo em vista a ciência do lançamento em 06 de julho de 2020.

38. Reconhece a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, no sentido de que, para ser aplicado o prazo decadencial do art. 150, §4º, far-se-ia necessário o pagamento antecipado do tributo, e extrai do julgado a compreensão de que também no caso de tributos devidamente declarados pelo contribuinte, contar-se-á o prazo segundo a mesma regra. Considera que essa linha de interpretação decorre justamente do que ficou elencado no próprio julgado do STJ, do qual destaca, grifando:

*"O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, **inexistindo declaração prévia do débito.**"*

39. Transcreve a Súmula 555 do STJ:

"Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

40. Afirma que:

15. No caso concreto, embora o fiscal não tenha concordado com o valor do prejuízo fiscal informado pela Impugnante em sua escrituração, não há dúvidas de que a fiscalização reconhece, expressamente, que os valores que ora se pretende cobrar decorrem justamente da declaração feita pela Impugnante (fls. 19 e seguintes do Termo de Verificações Fiscais), o que, por conseguinte, atrai a aplicação do prazo decadencial do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

16. Ou seja, nenhum rendimento foi omitido. Pelo contrário, todos foram devidamente declarados conforme as normas contábeis aplicáveis ao caso concreto, motivo pelo qual o fiscal autuante teria 05 (cinco) anos, contados dos respectivos fatos geradores, para homologar ou discordar dos lançamentos feitos pela Impugnante, sob pena de homologação tácita.

41. A partir de jurisprudência administrativa do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Rel. Conselheira Edeli Pereira Bessa, Processo Administrativo nº 10945.721240/2011-04, Acórdão 1101001.013, Publicado em 06/02/2014) e CSRF (CSRF, Processo Administrativo nº 13808.000028/2002-73, Recurso Especial da Fazenda, julgado em 01/09/2020) que cita, e sob a premissa da inexistência de dolo fraude ou simulação, argumenta:

18. Como se vê, na hipótese em que o contribuinte apura prejuízo fiscal/base de cálculo negativa da CSLL, tal qual ocorreu no presente caso, o CARF entende que se aplica a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador, razão pela qual o presente auto de infração encontra-se parcialmente atingido pela decadência com relação aos fatos geradores apurados entre janeiro de 2015 e junho de 2015.

19. Em caso análogo, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em recentíssima decisão, negou Recurso Especial da Fazenda que objetivava afastar a decadência com base no art. 150, §4º, na hipótese de compensação de prejuízo fiscal e base negativa devidamente declarada pelo contribuinte, ficando consignado que "já haviam se passados mais de 5 anos da ocorrência do fato gerador em relação aos tributos (IRPJ e CSLL) que deixaram de ser pagos".

42. Ainda em sede preliminar argui nulidade do lançamento, sob o argumento de que o procedimento fiscal foi encerrado de forma precipitada, impedindo a apresentação dos documentos que responderiam aos questionamentos da fiscalização, os quais “em decorrência única e exclusiva das consequências trazidas pela pandemia” (Portaria RFB 543/2020) estavam à época “com restrição de acesso à integralidade” por se encontrarem “em guarda externa”:

26. [...], ao não aguardar sequer o fim da suspensão de que trata a supramencionada Portaria RFB, o fiscal acabou por concluir o procedimento fiscal sem analisar os documentos em sua completude, em manifesta afronta ao princípio da verdade material, o que acarreta, por conseguinte, a completa nulidade do auto de infração.

43. Indaga:

29. [...] seria mesmo válido, proporcional, ou razoável que a fiscalização possa rever contratos celebrados há mais de 14 (quatorze) anos pelo contribuinte, os quais sempre foram, ano após ano, objeto de declaração pelo contribuinte?

44. Prossegue:

32. Essa ineficiência, que acabou por prejudicar de forma avassaladora o direito de defesa da Impugnante, já foi reconhecida pelo Tribunal de Contas da União, através do Relatório TC 011.775/2016-5, de 27/09/2017. Segundo o relatório, a força de trabalho da Receita não está bem dimensionada, o que faz com que o órgão reduza sua capacidade operacional, o que pode gerar situações como a presente.

33. Tem-se, portanto, que a descrição lógica e comprovada dos fatos, em especial daqueles geradores de obrigação tributária, é elemento essencial do Auto de Infração, sendo, sem ela, impossível conhecer os verdadeiros limites da acusação e seus derradeiros motivos, sob pena de se afrontar a regra tributária extraída do art. 142, do Código Tributário Nacional. Não por outro motivo, o CARF vem entendendo pela nulidade de autos de infração lavrados sem a correta apuração dos fatos, conforme se verifica da ementa colacionada a título de exemplo, a seguir:

[...]

45. Conclui:

34. De todo o exposto até agora, conclui-se que, não tendo a fiscalização dado conta de comprovar todos os fatos capazes de fundamentar o lançamento fiscal, por notória falha em seu dever de apuração, em linha com a verdade material, deve ser declarada a sua nulidade, por afronta ao art. 142, do Código Tributário Nacional.

46. **No mérito**, a Impugnação repisa que o encerramento intempestivo da fiscalização sem uma segura análise dos documentos, e uma interpretação equivocada sobre as normas que regem o instituto do arrendamento mercantil financeiro culminaram numa aplicação cega das “disposições da Lei nº 6.099/74 e da Resolução BACEN 2.309, que tratam de operações envolvendo (i) pessoas jurídicas que tenham como objeto principal de sua atividade a prática de operações de arrendamento mercantil, (ii) bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil e (iii) instituições financeiras”:

37. Ao assim fazer, o fiscal autuante acabou se distanciando da realidade dos fatos e, principalmente, das orientações de cunho técnico e contábil da operação efetivamente praticada pela Impugnante, derivadas especialmente dos pronunciamentos CPC sobre a matéria, que são os elementos que exercem influência direta na contabilização desses fatos e, portanto, determinação dos efeitos tributários da operação, tendo em vista o disposto nos art. 46 e seguintes, da Lei 12.973/2014 e respectiva regulamentação.

47. Discorre: (g.o.)

38. Como se sabe, arrendamento mercantil é um acordo pelo qual o arrendador transmite ao arrendatário, em troca de um pagamento ou série de pagamentos, o direito de usar um ativo por um período acordado.

39. O CPC nº 6 (R1) (doc. 04), vigente à época dos fatos, ensina que a definição de arrendamento mercantil admite contratos para o aluguel de ativo que contenham condição, dando ao arrendatário a opção de adquirir o ativo após o cumprimento das condições acordadas. Tais contratos são denominados «contratos de aluguel-compra».

48. Aqui, abre um parêntese para apontar o que considera ser o principal equívoco cometido pelo fiscal autuante:

40. [...] Ou seja, o fiscal autuante se apegou à “forma” em detrimento da “essência”, contrariando a orientação da própria RFB, expressa na IN RFB nº 1.515/14, vigente à época dos fatos, bem como na sua sucessora, a IN RFB nº 1.700/17:

IN RFB nº 1.515/2014

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.**

IN RFB nº 1.700/2017

Art. 173. Na apuração do lucro real e do resultado ajustado de pessoa jurídica arrendadora que realiza 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 do lucro líquido para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado, no e-Lalur e no e-Lacs.

§ 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.

49. Continua:

41. Ainda de acordo com o CPC, “arrendamento mercantil financeiro é aquele em que há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade de um ativo, sendo certo que “o título de propriedade pode ou não vir a ser transferido”. Tal hipótese está prevista no art. 46, da Lei nº 12.973/2014, e foi desenvolvida justamente para abranger operações como as da Impugnante, e, conforme explica Hiromi Higuchi:

“O art. 46 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que na hipótese de operação de arrendamento mercantil que não estejam sujeitas ao tratamento tributário previsto pela Lei nº 6.099, 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.

O seu § 19 manda, caso seja necessário, ajustar o lucro líquido para apuração do lucro real no Lalur. O § 29 diz que as operações de arrendamento mercantil previstas no art. 46 aplicam-se somente quando há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo.

Pelo requisito exigido de transferência de riscos e benefícios da arrendadora para arrendatária e dispensa de instituição financeira com atividade específica, parece que a lei foi dirigida para a exploração de petróleo de profundidade. Com a lei as empresas fabricantes de equipamentos especiais podem fazer arrendamento mercantil com transferência de riscos para as operadoras arrendatárias. (destacou-se).

42. Convém lembrar, conforme se extrai de seu estatuto social, que a Impugnante foi constituída com o propósito específico de atender à Petrobrás Brasileiro S.A. (doravante apenas “PETROBRAS”) no desenvolvimento e modernização de suas plantas industriais.

43. Nessa toada, o objetivo principal da Impugnante consiste em elevar a capacidade da Refinaria Henrique Lage —REVAP (pertencente à PETROBRAS) de processar óleo pesado nacional, ajustar o diesel por ela

produzido às novas especificações nacionais e reduzir a quantidade de emissão de poluentes, por meio da criação de (i) uma unidade de Coqueamento Retardado, (ii) uma unidade de Hidrotratamento de Nafta de Coque e (iii) outras unidades correlatas que foram instaladas nessa mesma refinaria e cuja posse e pleno direito de uso foi conferido à PETROBRAS.

50. Após descrição supra, informa que desde o início de suas atividades operacionais, com base nos novos métodos e padrões contábeis instituídos pela Lei 11.638/07, e com base no Pronunciamento Técnico CPC 06, adota a qualificação da operação como arrendamento mercantil financeiro, conforme consta no relatório de auditores independentes (PWC), doc. 05 juntado, onde se lê:

“d) Arrendamento mercantil financeiro

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. Em função da alteração trazida pela Lei 11.638/07, regulamentada pelo Pronunciamento Técnico CPC 06, na data inicial de suas atividades operacionais (vide Nota 1), a Sociedade deixou de registrar em seu ativo imobilizado, tendo como contrapartida a transferência para contas a receber, os equipamentos vinculados às Unidades de Coqueamento Retardado e de Hidrotratamento de Nafta de Coque ainda de sua propriedade, operados pela Petrobras e contratados na forma de arrendamento mercantil. Com isso, as contraprestações recebidas da Petrobras são baixadas diretamente daquelas contas a receber.

Dessa forma, a partir da data de início de suas atividades operacionais (vide Nota 1), a Sociedade passou a reconhecer os compromissos contratuais relacionados ao seu ativo imobilizado como contas a receber pelo valor igual ao valor presente do fluxo de caixa gerado pela contraprestação do contrato de aluguel.

Os efeitos dos ajustes a valor presente das contraprestações do aluguel de equipamentos para Petrobras são apropriadas ao resultado como receita financeira de forma sistemática e racional, com base no padrão que reflita a taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido da Sociedade". (destacou-se).

51. E mais. Que tal procedimento não é uma opção, mas sim uma obrigação, sujeita a penalidades dos órgãos de controle e condicionante para aprovação de suas demonstrações contábeis:

Não por outro motivo, a PWC atestou:

“Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia de Desenvolvimento e Modernização de Plantas Industriais em 31 de dezembro de 2015, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil”.

52. Acerca dos aspectos abordados no Termo de Verificação para descaracterização do arrendamento mercantil financeiro, o Contribuinte sustenta:

52.1. Transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo:

Reportando-se ao contrato de aluguel firmado em 23/05/2006, afirma que “os riscos e benefícios inerentes ao ativo foram, desde o advento da operação, repassados ao arrendatário”, e destaca a Cláusula 3.8: “as obrigações e responsabilidades do Patrocinador no âmbito desse Contrato (...) serão absolutas, irrevogáveis e incondicionais e não serão de nenhuma maneira liberadas, canceladas ou de qualquer forma reduzidas por qualquer razão, incluindo: (i) qualquer defeito no direito a ou na condição, planejamento, operação, qualidade ou aptidão para uso dos Ativos do Projeto, ou qualquer restrição sobre, impedimento ou cerceamento de ou interferência sobre qualquer uso ou incapacidade para uso dos Ativos do Projeto”. e a Cláusula 4.1, segundo a qual, cabe à PETROBRÁS, a partir da data da entrega do ativo, as atividades de gerenciamento, manutenção e operação.

54. As transferências de risco estão literalmente em todas as partes dos contratos objeto deste litígio. Basta querer identificá-las. Nesse contexto, para não tornar a leitura da presente defesa por demais enfadonha, a Impugnante destaca a Cláusula 4.3 (“4.3 Pagamento de Custos e Despesas”), às fls. 64 do presente processo, onde a PETROBRAS assume de maneira irrestrita todos os custos e despesas inerentes ao Ativo, bem como a Cláusula 4.5 (“4.5 Padrões Operacionais”), às fls. 65, na qual a PETROBRAS se obriga a operar os ativos de acordo com as melhores práticas industriais e legais, inclusive do ponto de vista ambiental.

52.2. Opção do arrendatário de adquirir o ativo:

Como comprovante do atendimento a este requisito para caracterização do arrendamento mercantil financeiro, o Contribuinte junta o Contrato de Opção de Compra, também datado de 23/05/2006, que afirma foi apresentado também durante o procedimento fiscal:

Em tal contrato, vale destacar o conceito de direito de compra que pode ser exercido pela PETROBRAS (“patrocinador”) em relação à Impugnante (“mutuário”):

“Direito de Compra dos Ativos do Mutuário significa o direito do Patrocinador a exigir que a Holdco 1 e/ou Holdco 2 providenciem a venda, ao Patrocinador ou responsável designado pelo mesmo, dos Ativos do Mutuário pelo Preço de Exercício”.

[...]

“Direito de Compra das Ações do Mutuário significa o direito do Patrocinador a exigir que a Holdco 1 e/ou Holdco 2 vendam ou providenciem a venda, ao Patrocinador ou responsável designado pelo mesmo, de todas as Ações do Mutuário então de titularidade da Holdco 1 e Holdco 2 pelo Preço de Exercício”.

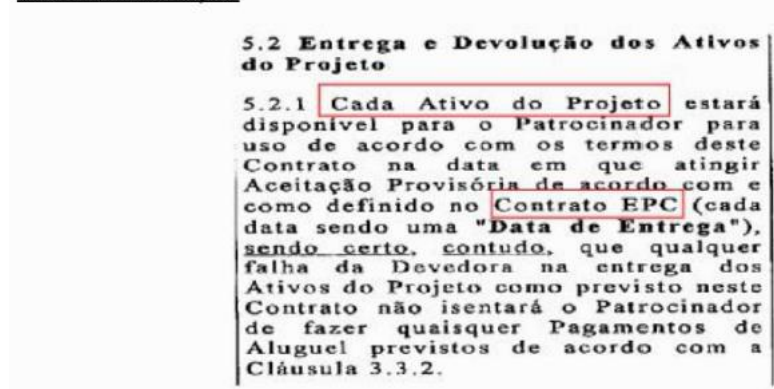
56. A opção de compra descrita no contrato e acima reproduzida é clara e dispensa maiores comentários: o requisito, ao contrário do que consta no fantasioso relato fiscal, está atendido!

52.3. Descrição dos bens do ativo:

Para demonstrar o ativo que compõe o objeto do arrendamento, são apresentados: Contrato de Aluguel, Contrato de Participação de engenharia, suprimento e Construção do Projeto de Modernização da Refinaria REVP (EPC16), Certificado de aceite final do EPC. Explica que no momento da celebração dos contratos em 23/05/2006, o ativo consubstanciava o “Ativo do Projeto” a ser executado, cujo detalhamento veio a ser veiculado em instrumentos posteriores, conforme previsto na Cláusula Primeira do Contrato EPC (“1. OBJETO DO CONTRATO”), sendo certo que todos foram oportunamente listados e concluídos, conforme se verifica do mencionado certificado de aceite final “EPC 3:

[...] a Impugnante se reporta à Cláusula 5.2. do Contrato de Aluguel (“5.2 Entrega e Devolução dos Ativos do Projeto”), às fls. 66 do processo, que deve ser lido em conjunto com o Contrato EPC16, também assinado em 23/05/2006 e seus respectivos certificados de aceite final do EPC, que ora se acosta (doc. 08), já que igualmente omitido pelo fiscal autuante, embora todos tenham sido a ele encaminhados. Através de tais instrumentos, é possível identificar com clareza meridiana os bens objeto do arrendamento mercantil financeiro:

Contrato de Locação:



Certificado de Aceite Final “EPC 2”:

CERTIFICADO DE ACEITE FINAL Sub-pacote 2 (EPC 2) / FINAL ACCEPTANCE CERTIFICATE Sub-package 2 (EPC 2)

U-276 – Unidade de Coque de Petróleo/ Crude Coker Unit
U-311 – Interligações/ Interconnections (Parcial/Partial)

Certificado de Aceite Final “EPC 3”:

RJ RIO DE JANEIRO II DRF

FL 1521



CERTIFICADO DE ACEITE FINAL Sub-pacote 3 (EPC 3) / FINAL ACCEPTANCE CERTIFICATE Sub-package 3 (EPC 3)

U-266 – Unidade de Hidrotreatamento de Nafta de Coque/ Coker Naphtha Hidrotreatment Unit;
U-234/ U-235 – Unidades de Recuperação de Enxofre/ Sulfur Recovery Units;
U-238 – Unidades de Tratamento de Gás Residual/ Tail Gas Treatment Unit;
U-672 – Pátio de Armazenamento de Enxofre/ Sulfur Storage Yard;
U-311 – Interligações/ Interconnections (Parcial/ Partial);
U-603 – Área de Armazenamento de DEA/ DEA Storage Area.

53. Complementa afirmando que a composição do ativo pode ser aferida em simples análise do livro razão, conforme demonstrará e que:

60. [...] é indene de dúvidas que no caso concreto restaram preenchidas todas as condições necessárias para o reconhecimento do arrendamento mercantil financeiro. [...] ainda que se considerem as condições previstas no art. 5º, da Resolução BACEN 2.903, ignorando-se por completo as orientações do CPC nº 06, da Lei 12.973/14 e da IN 1.515/14 [...].

54. Formula os seguintes quesitos:

Requisito I: as contraprestações e demais pagamentos devidos pela arrendatária sejam suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem durante o prazo do contrato e obtenha um retorno dos recursos investidos:

A resposta ao quesito é dada pelo próprio fiscal autuante, ao afirmar, às fls. 12, que “Consta do contrato o período do aluguel (20 anos a partir de 23/05/2006) e o cronograma de pagamentos a partir de 2009, constante do Anexo A ao Aditivo ao Contrato de Aluguel e denominado “Cronograma de Pagamento de Aluguel”, prevendo um total de pagamentos (em valor nominal) de R\$ 3.824.000.000,00”. São valores, portanto, suficientes para que a Impugnante recupere os custos dos bens arrendados.

Requisito II: as despesas de manutenção, assistência técnica e os serviços de operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendatária:

A Impugnante se reporta às supratranscritas Cláusulas 3.8, 4.1 e 4.3 do Contrato de Aluguel acostado às fls. 38 e seguintes do processo, prevendo exatamente tal requisito e afastando as ilações equivocadas do fiscal autuante.

Requisito III: o preço para o exercício da opção de compra seja livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor de mercado do bem.

Embora o fiscal afirme que não há nenhuma cláusula prevendo a possibilidade de compra, trata-se de afirmação equivocada, para se dizer o mínimo, já que a Impugnante lhe entregou, antes da lavratura do Auto de Infração, o Contrato de Opção de Compra, ora acostado como doc. 07, assinado justamente para prever tal possibilidade.

55. Quanto à conclusão fiscal que diz “encontramos cláusulas determinando a devolução dos bens ao final do período de locação”, o Contribuinte refuta argumentando que de acordo com o melhor entendimento jurídico e contábil sobre a matéria, no arrendamento mercantil financeiro a compra dos bens, ao final do arrendamento, pode ou não ocorrer. Que prevento a norma uma “opção de Compra”:

É de se dizer o óbvio: se a PETROBRAS exercer a opção de compra, é porque não vai devolver; se devolver, é porque não pretende exercer a opção de compra.

56. Destaca a contradição na tese da Fiscalização:

[...] se contradiz o fiscal autuante ao afirmar que não estão presentes “as condições para o exercício por parte da arrendatária do direito de optar pela renovação do contrato, pela devolução dos bens ou pela aquisição dos bens arrendados”, [...]

57. Nessa linha argumentativa o Impugnante pergunta: “Ora, a cláusula existe ou não?”.

58. Em seu discurso de defesa, o Contribuinte considera que o lançamento provém de uma irresignação sem fundamento da Autoridade Fiscal:

Contudo, por mais que tal forma possa incomodar o fiscal autuante, não satisfazendo seu critério sobre o assunto, o CPC nº 6 (R1) ensina, de forma categórica, que a “classificação de um arrendamento mercantil como arrendamento mercantil financeiro ou arrendamento mercantil operacional depende da essência da transação e não da forma do contrato”. O mesmo entendimento, como visto, foi esposado pelo art. 87, da IN RFB nº 1.515/14 e 173, da IN RFB nº 1.700/17, sua sucessora.

59. Reitera que no caso concreto estão atendidos todos os requisitos para definição do arrendamento mercantil financeiro:

65. Ainda de acordo com o CPC, “exemplos de situações que individualmente ou em conjunto levariam normalmente a que um arrendamento mercantil fosse classificado como arrendamento mercantil financeiro são”:

(a) o arrendamento mercantil transfere a propriedade do ativo para o arrendatário no fim do prazo do arrendamento mercantil;

(b) o arrendatário tem a opção de comprar o ativo por um preço que se espera seja suficientemente mais baixo do que o valor justo à data em que a opção se torne exercível de forma que, no início do arrendamento mercantil, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;

(c) o prazo do arrendamento mercantil refere-se à maior parte da vida econômica do ativo mesmo que a propriedade não seja transferida;

(d) no início do arrendamento mercantil, o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil totaliza pelo menos substancialmente todo o valor justo do ativo arrendado; e (e) os ativos arrendados são de natureza especializada de tal forma que apenas o arrendatário pode usá-los sem grandes modificações.

60. Reafirma que o Fiscal autuante não observou as normas técnicas aplicáveis ao caso concreto, delineadas no CPC 06 e na IN RFB 1.515/14, e não suscitou quaisquer irregularidades no que tange ao procedimento adotado ou questionou a validade dos lançamentos contábeis efetuados.

68. Assim, estando presentes todos os elementos autorizadores para o reconhecimento do arrendamento mercantil financeiro, em especial a transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo, não há que se falar em quaisquer irregularidades na adoção deste procedimento pela Impugnante.

61. Sobre a **glosa dos custos não comprovados**, a Impugnante reitera que acosta aos autos os arquivos não pagináveis “RAZAO_IMOBILIZADO” e “RAZAO_JUROS_CAPITALIZADOS”, que considera aptos a demonstrar:

Incorporação em	Tipo do Ativo	Valor da aquisição
18/10/2010	UNIDADE COQUE	1.575.323.253,46
18/10/2010	UNIDADE HDT	1.234.502.623,24
18/10/2010	JUROS CAPITALIZ - UNIDADE COQUE	131.483.182,55
16/12/2010	JUROS CAPITALIZ - UNIDADE HDT	101.189.233,95
TOTAL IMOBILIZADO		3.042.498.293,20

62. Junta também documentos que afirma comprovarem a composição do custo dos ativos da Impugnante que entraram em operação, respectivamente, em 18 de outubro de 2010 (U-276 Unidade de Coqueamento Retardado) e 16 de dezembro de 2010 (U-266 Unidade de Hidrotratamento de Nafta de Coque).

63. Entre os documentos, apresentados por amostragem, se encontram: notas de ressarcimento, notas fiscais, memória de medição, recibos, comprovantes de pagamentos, entre outros.

64. Esclarece que além das mencionadas unidades, o custo do ativo é composto pelos juros capitalizados decorrentes de financiamentos captados diretamente para aquisição destas, no montante de R\$ 232.672.416,50.

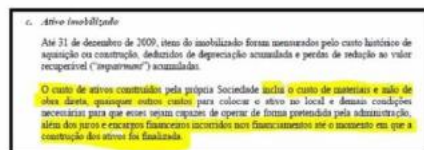
65. O valor de R\$ 3.042.498.293,20, é a soma das rubricas no Livro Razão – Contas 1302400001 e 1302310040 – “Equipamentos para Renda”, que soma R\$ **2.809.825.876,70**, e R\$ 232.672.416,50 na rubrica 1302400002:

Rótulos de Linha	Soma de	Mont.em MI		Rótulos de Linha	Soma de	Mont.em MI
ecovap		1.336.176.686,82	48%	jbic		65.300.859,57
sd ant		661.293.659,32	24%	comercial loan		50.920.164,71
toyo		193.960.671,20	7%	variação cambial		44.174.819,38
setal		145.613.693,98	5%	outros itens		35.450.291,33
rip		49.968.627,56	2%	Brasoil		27.159.607,09
cosntrutor		40.523.387,45	1%	desp financiamento		22.823.149,81
confab		36.512.632,27	1%	subordinated loan		21.779.704,21
hci		31.168.626,55	1%	intercreditor ag		37.892,57
cbc		26.036.000,00	1%	sd ant		(7.827.627,05)
delp		24.233.234,92	1%	receita financiamento		(27.146.445,12)
metasa		19.277.374,96	1%	Total		232.672.416,50
engemetal		17.862.142,18	1%			
gea		16.816.484,64	1%			
tecval		15.592.609,76	1%			
ksb		14.986.702,61	1%			
oas		13.379.968,57	0%			
rockfibras		13.313.920,33	0%			
metalurgic		13.055.703,53	0%			
flowserve		12.406.788,80	0%			
metso		10.826.515,63	0%			
v&m		10.806.018,19	0%			
polimix		9.164.671,21	0%			
senior		8.464.367,47	0%			
ressarcimento		8.300.207,92	0%			
ebse		8.170.756,75	0%			
itt		7.636.536,13	0%			
bardella		7.392.437,24	0%			
medabil		7.291.233,17	0%			
tyco		6.984.250,57	0%			
neuman		6.869.717,87	0%			
prysmian		6.368.270,71	0%			
adiantamento		5.461.625,42	0%			
poliron		4.734.693,29	0%			
scai		4.571.195,35	0%			
jaragua		4.284.880,23	0%			
jmb		3.620.270,89	0%			
dresser		3.465.588,05	0%			
sandvik		3.426.664,50	0%			
ime		2.870.781,35	0%			
valvulas c		2.829.773,63	0%			
dedini		2.474.053,17	0%			
inbranox		2.419.808,46	0%			
difal		2.340.775,22	0%			
outros		1.260.283,15	0%			
de nadai		1.244.762,77	0%			

zeppelin	885.631,95	0%		
nova americana	621.670,42	0%		
engestrauss	547.031,65	0%		
lupatech	535.004,90	0%		
geraltec	93.072,84	0%		
crosby	45.964,64	0%		
mitsui	1.330,61	0%		
estorno	(18.362.884,10)	-1%		
Total	2.809.825.876,70	100%		

66. Acrescente:

77. Conforme se verifica das demonstrações financeiras acostadas nos "Docs. 05 e 06", devidamente auditadas, a composição dos juros no ativo seguiu as melhores práticas contábeis aplicáveis ao caso concreto. Nesse sentido, confira-se, a título exemplificativo, a DF de 2011, devidamente auditada pela por firma de auditoria independente de renome internacional (KPMG):



67. Nada obstante, alega que tais custos (depreciação) jamais impactaram o resultado porque jamais depreciou o ativo; o que ficou à cargo da PETROBRAS, em razão do reconhecimento do arrendamento mercantil financeiro, conforme em resposta a intimação informou ao Fiscal autuante nos seguintes termos:

"A conta contábil "AJUSTE CUSTO DE AFRETAMENTO CESSÃO DE USO DOS BENS" é utilizada como redutora da conta contábil "CUSTO AFRETAMENTO DE EQUIPAMENTOS" que tem como objetivo o registro do custo do bem (imobilizado), com base na depreciação do período. todo o registro efetuado nessa rubrica possui efeito zero no resultado, pois devido à posse e o pleno direito de uso de todos os ativos da sociedade (arrendador) terem sido transferidos para a Petrobras (arrendatária), a sociedade passou a reconhecer os compromissos contratuais relacionados ao seu ativo imobilizado como contas a receber pelo valor igual ao valor presente do fluxo de caixa gerado pela contraprestação do contrato de aluguel".

68. Cita o CPC06 para reafirmar que o arrendamento mercantil financeiro dá origem a despesa de depreciação no arrendatário, razão pela qual não poderiam impactar no resultado do arrendador:

82. No caso concreto, não tendo tais valores sido depreciados pela Impugnante, e, consequentemente, não tendo gerado impacto no resultado, o fiscal autuante jamais poderia exigí-los, independentemente da classificação dada ao arrendamento.

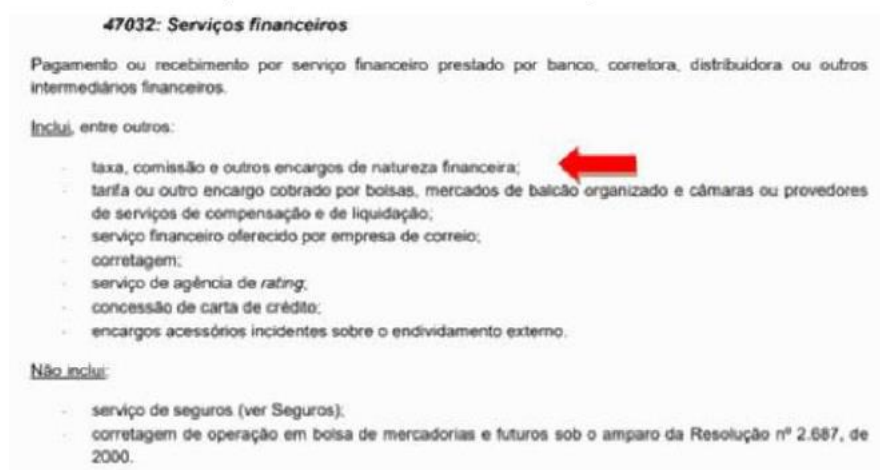
69. A defesa prossegue contra o Auto de Infração do IRRF, lembrando que a Fiscalização concluiu pela incidência do tributo sobre supostos serviços técnicos e profissionais recebidos por pessoa jurídica domiciliada no exterior decorrentes dos contratos de câmbio nº 129503593 (R\$ 364.644,00) e nº 129503582 (R\$ 1.256.349,39) e nº 132975057 (R\$ 1.448.956,48), e repisa, em ressalva, a arguição de decadência dos lançamentos sobre os contratos 129503593 e nº 129503582, da competência de maio de 2015, com base no art. 150, §4º, do CTN:

85. Feita essa ressalva, a Impugnante esclarece que tais valores são meras despesas bancárias e/ou custos relacionados ao financiamento contraído para a construção do ativo junto ao banco SUMITOMO MITSUI BANKING CORPORATION (doravante apenas "SUMITOMO MITSUI"), sediado no Japão, e jamais poderiam ser classificados como serviço técnicos, nos termos do art. 70820, do RIR/99, conforme se verifica dos contratos ora acostados e dos lançamentos da Impugnante, todos previamente encaminhados ao fiscal autuante.

70. No mérito, com fundamento no art. 17, inciso II, alínea 'a' da Instrução Normativa RFB nº 1455/2014, aduz que por representarem meros custos com financiamentos, tais valores escapam ao conceito de "serviços técnicos", e que o Fiscal se apegou unicamente na «Descrição do Fato da Natureza" indicada nos contratos de câmbio, ignorando as regras de formação do código de natureza da operação determinadas pela **Circular do Banco Central nº 3.690/2013** art. 4º:

88. [...] Para o presente ponto, importa observar o que diz o inciso I do supracitado dispositivo legal, que elucida que os cinco primeiros algarismos correspondem ao "código da natureza do fato que origina a operação de câmbio-".

89. No caso da Impugnante, o código que relaciona a origem das operações de câmbio realizadas para cada um dos contratos é o "47032", cuja descrição está disposta no Anexo V da citada Circular. Confira-se:



71. Acrescenta em nota de rodapé:

²¹ Art. 4º A natureza da operação é integrada por doze elementos, como segue, constantes dos anexos a esta Circular a seguir indicados:
I - código da natureza do fato que origina a operação de câmbio: composta pelos cinco algarismos iniciais: Anexos I a XIII;
II - natureza do cliente comprador ou vendedor da moeda estrangeira, no País: composta pelos dois algarismos seguintes: Anexo XIV;
III - indicação relativa à existência ou não de aval do Governo brasileiro, concedido diretamente pela União ou por conta desta: Anexo XV;
IV - natureza do pagador/recebido no exterior: representada pelo nono e décimo algarismos: Anexo XVI; e
V - identificação do grupo ao qual pertence a operação: representada pelos dois últimos algarismos: Anexo XVII.

72. Considera que a autuação é materialmente equivocada, além da inobservância, no caso, das disposições presentes na Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, entre o Brasil e o Japão, internalizada pelo Decreto Legislativo nº 43/1967 e pelo Decreto Executivo nº 61.899/1967; tratado para evitar bitributação entre o Brasil e o Japão, por força do qual o lucro decorrente da operação, auferido pelo Banco MITSUI, sediado no Japão, somente poderia ser tributado naquele país:

95. [...] A Convenção Brasil-Japão estabelece, em seu art. 5º, que os lucros auferidos por uma empresa só são tributáveis no país em que ela está

localizada, não cabendo, assim, qualquer retenção de imposto no outro país, salvo na hipótese de existência de estabelecimento permanente, senão vejamos:

"Artigo 5

1) Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante são tributáveis somente nesse Estado Contratante a menos que a empresa realize negócios no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa realizar negócios na forma indicada, os seus lucros são tributáveis no outro Estado Contratante, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente".

73. Reforça sua linha intelectual extraído do bojo do Parecer/PGFN/CAT nº 2363/2013:

"Consequentemente, opina-se na linha de que remessas ao exterior decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia melhor se enquadram no artigo 7º ("Lucros das Empresas") dos mencionados pactos, ao invés dos arts. 21 ou 22 ("Rendimentos não Expressamente Mencionados"). Assim, tais valores seriam tributados somente no país de residência da empresa estrangeira, não estando sujeitos à incidência do IRRF" (destacou-se).

74. Enfim, encerra o tema:

98. Portanto, não há como se exigir a tributação pelo IRRF em contratos de prestação de serviços técnicos, pelo simples fato de que a remuneração deste não é, em sua natureza intrínseca, royalty, mas sim preço constitutivo de lucro de empresa e, consequentemente, impassível de tributação brasileira. Consequentemente, sob qualquer ótica que se analise a presente autuação, vê-se que não merecem prosperar os argumentos do fiscal autuante.

75. Concluídos os argumentos preliminares e jurídico-materiais, o Impugnante se insurge contra o cálculo do IRPJ e CSLL, alegando que a Fiscalização deixou de considerar o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa acumulados de períodos anteriores, ambos no valor de R\$ 330.083.438,88, compensáveis em até 30% do lucro real apurado no período (art. 15 e 16, da Lei nº 9.065/95). Subsidiariamente ao pedido de total improcedência do crédito tributário lançamento, requer a correção dessa falta.

76. Foram estas, em resumo, as razões do Lançamento e da Impugnação.

DA DILIGÊNCIA

77. À luz do até então presente nos autos, e

□ verificando que à Impugnação foi juntado e acrescentado grande volume de documentos, às fls. 2.605 a 20.590, não disponibilizados durante o procedimento fiscal, com forte potencial probatório;

☐ considerando que o Contribuinte alegou não haver deduzido as despesas glosadas no resultado do período;

☐ tendo sido notado que nos documentos às fls. 02 e 03 dos autos, respectivamente, Demonstração do Resultado do Exercício e Demonstração de Apuração do Lucro Real, o “Custo dos bens e serviços vendidos das atividades em geral” – rubrica analítica de nível 6 - 3.01.01.03.01, impactou positivamente o resultado, no caso, reduzindo o Prejuízo apurado no período:

207.507 L300 3.01.01.03.01.01 (-) Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos 3.01.01.03.01	-278.258.942,54	D
207.509 L300 3.01.01.03.01.03 (-) Custo dos Serviços Prestados 3.01.01.03.01	304.249.832,00	C
207.506 L300 3.01.01.03.01 CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS VENDIDOS DAS ATIVIDADES EM GERAL 3.01.01.03	25.990.889,46	C

• Tendo em vista, ainda, que a resposta, às fls. 463 a 566 dos autos, ao Termo de Intimação Fiscal nº 3, no que se refere aos subitens 1.4, 1.5 e 2.3, fls. 464/465, não traz os esclarecimentos e justificativas correspondentes, as quais são relevantes, a vista do demonstrativo à fl. 558, na medida em que na Demonstração de Apuração do Lucro Real - LALUR consta um valor líquido de R\$ (-) 762.924.190,71, nos ajustes (ADIÇÃO e EXCLUSÃO) decorrentes de operações de arrendamento mercantil financeiro na arrendadora, tema de que trata no presente litígio, conforme abaixo indicado:

Adição:

54 Ajustes ao lucro líquido decorrente de operações de arrendamento mercantil financeiro na arrendadora (art. 46, § 1º, da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014).	570.260.505,04
---	----------------

Exclusão:

134 (-) Ajustes ao lucro líquido decorrente de operações de arrendamento mercantil financeiro na arrendadora (art. 46, § 1º, da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014).	1.333.184.695,75
--	------------------

(+) Adit. (-) Excl.	01/2014	02/2014	03/2014	04/2014	05/2014	06/2014	07/2014	08/2014	09/2014	10/2014	11/2014	12/2014	01/2015	02/2015	03/2015	04/2015	05/2015	06/2015	07/2015	08/2015	09/2015	10/2015	11/2015	12/2015
Result. Financeiro (Contabilidade)	999.249.797	4.993.087	5.007.733	5.022.421	5.037.152	5.051.916	4.443.816	4.456.851	4.469.923	4.483.034	4.496.183	182.377.056	709.410.635											
Result. Contrap.	59.347.090	4.764.798	4.303.689	4.764.798	4.611.995	4.687.111	4.535.914	4.687.111	4.687.111	4.535.914	4.687.111	2.979.744	8.102.699											
Rec. Financeira (AVP)	(71.421.018)	(4.993.087)	(5.007.733)	(5.022.421)	(5.037.152)	(5.051.916)	(4.443.816)	(4.456.851)	(4.469.923)	(4.483.034)	(4.496.183)	(6.993.787)	(16.965.104)											
Correção AVP - Ajst. Fluxo Leasing	512.913.415	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	62.573.764	450.339.651											
Ajst. Fluxo 09/2014 (11/2015)	(118.978.516)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(118.978.516)	-											
Ajst. Fluxo 2014 a 2021 (11/2015)	(1.142.785.162)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(1.142.785.162)											
Efeito Lucro Real	176.325.606	4.764.798	4.303.689	4.764.798	4.611.995	4.687.111	4.535.914	4.687.111	4.687.111	4.535.914	4.687.111	121.954.260	8.102.699											

Comparativo - (+) Adit. (-) Excl.	Comparativo - RPT Cont. (L. 1.363)
Resultado Financ.	999.249.797
Receita Aluguel	434.779.312
Dep. Depreciação	(304.249.832)
Receitas Financeiras	(999.249.797)
Efeito Lucro Real	130.529.480

Abertura Rec. Financ. Leasing	
Rec. Financeira (AVP)	(71.421.018) I
Revers. Ajst. Receb. Fluxo Leasing	(1.380.742.194) II
Correção AVP - Ajst. Fluxo Leasing	512.913.415 III
Total Result. Financ. Contab. 2015	(939.249.797)

Ajustes Leasing - Reversões Fluxo de caixa	
Ajst. Fluxo 2014 a 2021 (Revers. 12/2015)	(1.142.785.162)
Ajst. Fluxo 09/2014 (Revers. 11/2015)	(118.978.516)

• E mais: que consta no DRE as receitas abaixo discriminadas, sem que se haja demonstrado o cálculo de apuração do resultado da 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, conforme previsto no art. 87 da IN 1.515/2014 (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):

207.519 L300 3.01.01.05.01.05 Outras Receitas Financeiras 3.01.01.05.01	951.351.260,82
207.546 L300 3.01.01.05.01.32 Juros Auferidos com Outros Ativos Financeiros Mensurados Pelo Custo Amortizado 3.01.01.05.01	35.832.463,65
207.563 L300 3.01.01.05.01.99 Outras Receitas Operacionais 3.01.01.05.01	20.593.011,63
207.514 L300 3.01.01.05.01 OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL 3.01.01.05	1.007.776.736,10

78.

Em decisão no Despacho nº 22/2021 o processo foi convertido em diligência para esclarecimento dos quesitos elencados:

a) O Lucro Real apurado no ano-calendário de 2015 foi reduzido por custo de depreciação ?

b) Em que valor ?

c) Se sim, que parte desse montante se refere aos ativos arrendados nos Contratos de que tratam a autuação ? Apresentar demonstrativo para cada bem vinculado que contemple a conta de registro do bem no Ativo, bem como a conta redutora da depreciação desde a sua constituição até 31/12/2015.

d) Apresentar os registros contábeis e razão correspondentes de que trata o item 'd' do Relatório de Auditores Independentes abaixo transcrito, conforme trechos destacados em negrito:

“d) Arrendamento mercantil financeiro 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. Em função da alteração trazida pela Lei 11.638/07, regulamentada pelo Pronunciamento Técnico CPC 06, na data inicial de suas atividades operacionais (vide Nota 1), a Sociedade deixou de registrar em seu ativo imobilizado, tendo como contrapartida a transferência para contas a receber, os equipamentos vinculados às Unidades de Coqueamento Retardado e de Hidrotratamento de Nafta de Coque, ainda de sua propriedade, operados pela Petrobras e contratados na forma de arrendamento mercantil. Com isso, as contraprestações recebidas da Petrobras são baixadas diretamente daquelas contas a receber.

[...] Os efeitos dos ajustes a valor presente das contraprestações do aluguel de equipamentos para Petrobras são apropriadas ao resultado como receita financeira [...]

e) Quais rubricas contábeis compõem, na apuração do Lucro Real do ano-calendário 2015, a adição no valor de R\$ 570.260.505,04 e a exclusão no valor de R\$ 1.333.184.695,75 ? Apresentar esclarecimentos acompanhados do demonstrativo e razão correspondentes

79. Ao final, se requereu da Autoridade Fiscal a elaboração de Relatório Conclusivo contemplando descrição dos fatos relevantes do procedimento fiscal de diligência realizado e as considerações julgadas pertinentes acerca dos documentos e cálculos apresentados pelo Contribuinte, apontando eventuais erros, inconsistências ou outros defeitos não sanados pelo autuado e que possam influir no resultado fiscal; trazendo, ao final, a demonstração do Lucro Real, resultado da diligência, bem como o IRPJ e a CSLL devidos, após a compensação do prejuízo do próprio período de apuração, e do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL acumulados até 31 de dezembro de 2014, observado, neste caso, o limite legal.

80. Como resultado da diligência, foi lavrado o Termo às fls. 20635 a 20633, no qual a Autoridade Fiscal expõe as conclusões de sua análise:

80.1. Foi indagado se o Lucro Real apurado no ano-calendário de 2015 foi reduzido por custo de depreciação e sem sendo o caso, em que valor, e em que parte está vinculado a ativos arrendados; sendo requerido demonstrativo correspondente.

A Autoridade Fiscal responde:

4. Quanto a esses questionamentos devemos informar que o lucro real foi reduzido por custos que o contribuinte alegou durante a ação fiscal serem de depreciação, no valor de R\$ 278.258.942,54, em decorrência da sistemática utilizada por ele para os registros na conta Custo Afretamento de Equipamentos, em resposta à intimação formulada durante a ação fiscal.

5. Devemos destacar que não há dúvida de que esse valor teve um impacto negativo na apuração do resultado da empresa, contribuindo substancialmente no montante do prejuízo apurado pelo contribuinte.

6. Convém relembrar, conforme se extrai de seu Estatuto Social, que a Impugnante foi constituída com o propósito específico de atender a Petróleo Brasileiro S.A., portanto, quanto ao questionamento “que parte desse montante se refere aos ativos arrendados nos Contratos de que tratam a autuação, devemos informar que a sua totalidade, ou seja, R\$ 278.258.942,54.

7. Ainda quanto aos questionamentos citados anteriormente, devemos informar que durante a ação fiscal, através do Termo de Intimação Fiscal 02 (TIF 02), intimamos o contribuinte a apresentar demonstrativo para o valor de R\$ 278.258.942,54, lançado na DRE da empresa (bloco L300 da ECF) como Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos.

8. Em resposta ao TIF 02, o contribuinte afirmou estar apresentando o arquivo custo do afretamento, e como documento de suporte o “custo do afretamento conforme item 1.2”.

9. Como justificativa argumentou que “o montante do bloco L300 era referente ao montante líquido entre o custo do afretamento (imobilizado) + o montante dos créditos a recuperar PIS e COFINS (9,25%), demonstrado nos controles anexos”.

10. Anexamos ao auto de infração a cópia do “demonstrativo” citado pelo contribuinte e que não passava de uma planilha com os cálculos das contribuições para o PIS e para a COFINS sobre as receitas decorrentes do afretamento dos equipamentos da empresa.

11. Lembramos que o contribuinte prestou a seguinte justificativa para a conta Custo Afretamento de Equipamentos, que segundo o próprio contribuinte é o ponto de partida para os valores lançados na DRE como Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos, sem apresentar a documentação de suporte das suas alegações:

“A CONTA TEM COMO OBJETIVO O REGISTRO DO CUSTO DO BEM(IMOBILIZADO), COM BASE NA DEPRECIAÇÃO DO PERÍODO. DIZ AINDA QUE TODO O REGISTRO EFETUADO NESTA RUBRICA POSSUI EFEITO ZERO NO RESULTADO, POIS DEVIDO À POSSE E O PLENO DIREITO DE USO DE TODOS OS ATIVOS DA SOCIEDADE(ARRENDADOR) TEREM SIDO TRANSFERIDOS PARA A PETROBRAS(ARRENDATÁRIA), A SOCIEDADE

PASSOU A RECONHECER OS COMPROMISSOS CONTRATUAIS RELACIONADOS AO SEU ATIVO IMOBILIZADO COMO CONTAS A RECEBER PELO VALOR IGUAL AO VALOR PRESENTE DO FLUXO DE CAIXA GERADO PELA CONTRAPRESTAÇÃO DO CONTRATO DE ALUGUEL.

12. Portanto é o próprio contribuinte que afirma que os valores lançados como Custo do Afretamento de Equipamentos, ponto de partida para a apuração do Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos constante da DRE, tem por base a depreciação do período.

13. Além disso, constatamos os totais de lançamentos efetuados nas contas 1302320040 “Equipamentos para a Renda Deprec e Amort Acum” e 1302328001 “Equip e Inst Cessão Direio de Uso Dep Acumulada Redutora”, ambas com um total de lançamentos de R\$ 302.249.832,00 no ano calendário, o que corresponde a aproximadamente 10 % do valor da conta do ativo imobilizado 1302310040 “Equipamento para a Renda”, no total de R\$ 3.042.488.293,20.

14. Anexamos a este termo a planilha K355 – Débitos, “Saldos das Contas Contábeis de Resultado Antes do Encerramento”, onde podemos verificar que o valor de R\$ 304.249.832,00, base para o valor de R\$ 278.258.942,54, aparece como saldo final do período para as contas 3301500001 “Custo Afretamento Equipamentos” e 4800000004 “Depreciação de Bens Destinados para a Renda”.

15. Anexamos também a planilha K355 – Créditos, “Saldos das Contas Contábeis de Resultado Antes do Encerramento, onde o valor de R\$ 304.249.832,00 foi registrado na conta 3301500002 “Ajuste Custo de Afretamento Cessão de Uso dos Bens”.

16. Do total de 304.249.832 foram deduzidos 4.363.212,72 e 21.354.676,74, referentes às recuperações de PIS e COFINS, contabilizados nas contas 3301200010 “Recuperação Créditos PIS PASEP Custos” e 3301200011 “Recuperação Créditos COFINS Custos”.

17. O resultado da operação citada no item anterior, R\$ 278.258.942,54, foi lançado na DRE do contribuinte como “Custo dos Produtos de Fabricação Própria vendidos”.

18. Argumentou o contribuinte em sua impugnação que entre ele e a Petrobras foi realizada uma operação de arrendamento mercantil financeiro.

19. Embora não acatemos esta argumentação, devemos destacar que nos contratos de arrendamento mercantil financeiro o registro da depreciação cabe ao arrendatário, que no caso de confirmação da operação como arrendamento mercantil financeiro seria a Petrobras, e o contribuinte não poderia registrar este valor como custo ou despesa dedutíveis para apuração do lucro real ou prejuízo do período.

20. A fiscalização caracterizou o negócio jurídico celebrado entre a CDMPI e a Petrobras como um arrendamento operacional, e neste caso, a depreciação deve ser registrada pelo locador.

21. Ocorre também que quem suportar o encargo da depreciação, para que goze da dedutibilidade, deve comprová-la.

22. Todo custo, toda despesa, para que goze do “benefício da dedutibilidade” deve ser comprovado.

23. E foi justamente isso o que não ocorreu com o valor de R\$ 278.258.942,54, pois se fosse o caso de ser caracterizado o arrendamento mercantil financeiro, a depreciação somente poderia ser deduzida para efeitos de apuração do resultado pela arrendatária, e se fosse caracterizado o arrendamento operacional, o que foi feito pela fiscalização, para ser dedutível deveria ser comprovada, o que o contribuinte não conseguiu fazer.

25. Em resposta de 01/07/2021, o contribuinte informou estar apresentando um arquivo denominado “Item 1 – Razão Contábil”, de acordo com o resumo transcrito abaixo:

RAZÃO	DESCRIÇÃO	MONT EM MI
1302310040	Imobilizado	2.809.825.876,70
1302400002	Juros Capitalizados	232.672.416,50
TOTAL		3.042.498.293,20
1302320040	Depreciação	- 1.559.912.158, 20

26. Analisando os documentos juntados pelo contribuinte, e que foram anexados ao processo 18470.721124/2020-11, podemos afirmar que os mesmos são absolutamente insuficientes para comprovar os custos de aquisição, construção e incorporação, bem como a conta redutora de depreciação, com os registros desde a sua constituição até 31/12/2015.

27. Na verdade foram apresentadas quatro planilhas (Resumo, Imobilizado, Juros Capitalizados e Depreciação) que não servem para comprovar os custos de aquisição, construção e incorporação, nem a depreciação ocorrida.

28. O resumo já foi apresentado no item 25 deste temo. A planilha “imobilizado” traz um “Razão” da conta 1302400001, sem indicar a contrapartida e sem seguir uma ordem cronológica, apresentando valores com históricos em nada esclarecedores.

29. A planilha “Juros Capitalizados” apresenta um “Razão”, também sem indicar a contrapartida e sem seguir uma ordem cronológica, apresentando também valores com históricos também nada esclarecedores.

30. Tratando agora especificamente da depreciação, o contribuinte se limitou a apresentar o “Razão da conta 1302320040”, na verdade foram apresentados apenas números sem qualquer comprovação, sem indicar sobre quais bens incidiu, e sem indicar as alíquotas aplicadas.

31. Através do Termo de Intimação Fiscal de 26/05/2021, por fim, intimamos o contribuinte a indicar, em caso de o valor de R\$ 278.258.942,54 lançado na DRE do contribuinte como “Custo dos Produtos de Fabricação Própria vendidos” não ter relação com a depreciação dos bens locados, a que se referiam, apresentando o demonstrativo correspondente, com a indicação também das contas contábeis e a anexação dos respectivos Livros Razão.

32. Em resposta a este item o contribuinte “esclareceu” que o montante de 278 milhões refere-se aos bens locados da empresa.

33. Informou ainda que, “contudo, para efeito de estorno desse montante no resultado da empresa, foi demonstrado no registro L300 o valor credor de R\$ 304.249.932,00, conta referencial 3.01.01.03.01.03.

34. Ainda segundo o contribuinte, no Balancete comercial da empresa, nas contas 3301500001 e 3301500002, o valor apenas transitou pelo resultado da empresa, não afetando o lucro contábil do período e a diferença de R\$ 25.990.889,46 refere-se à recuperação de créditos, demonstrada pelas contas 3301200010 e 3301200011.

35. E sendo assim e já que caracterizamos a operação realizada entre a CDMPI e a Petrobras como arrendamento operacional, havia a possibilidade de dedução para fins de apuração do resultado, desde que comprovada, o que não ocorreu, razão pela qual o valor foi incluído em auto de infração como “Custo não Comprovado”, e neste momento, opinamos pela sua manutenção integral.

A respeito da afirmada contabilização adotada pelo Contribuinte que informa haver deixado de registrar no ativo imobilizado os equipamentos vinculados ao Projeto (Unidades de Coqueamento Retardado e Hidrotratamento de Nafta de Coque), tendo como contrapartida a transferência para contas a receber, passando a baixar nessa rubrica as contraprestações recebidas da Petrobrás (arrendatária), e apropriando como receita financeira os efeitos dos ajustes a valor presente das contraprestações do aluguel, no Despacho de Diligência foi solicitado a juntada dos registros contábeis e razão correspondentes.

Em atendimento a este quesito, consta no relatório fiscal no Termo de Diligência:

36. Também através do Termo de Intimação Fiscal de 26/05/2021 e para conferir a argumentação trazida pelo contribuinte, foi solicitada a apresentação dos registros contábeis e razão correspondentes de que trata o item ‘d’ do Relatório de Auditores Independentes abaixo transcrito, conforme trechos destacados em negrito:

“d) Arrendamento mercantil financeiro

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. Em função da alteração trazida pela Lei 11.638/07, regulamentada pelo Pronunciamento Técnico CPC 06, na data inicial de suas atividades operacionais (vide Nota 1), a Sociedade deixou de registrar em seu ativo imobilizado, tendo como contrapartida a transferência para contas a receber, os equipamentos vinculados às Unidades de Coqueamento Retardado e de Hidrotratamento de Nafta de Coque, ainda de sua propriedade, operados pela Petrobras e contratados na forma de arrendamento mercantil. Com isso, as contraprestações recebidas da Petrobras são baixadas diretamente daquelas contas a receber.

[...]

Os efeitos dos ajustes a valor presente das contraprestações do aluguel de equipamentos para Petrobras são apropriadas ao resultado como receita financeira

[...]

37. Em resposta a este item, o contribuinte informou estar enviando o arquivo denominado “Item 2 – Razão Contábil”, de acordo com o resumo transcrito abaixo:

Conta	dez/14	dez/15	Varição
1103310001	350.378.938,96	513.957.032,34	163.578.093,38
1103310005	-56.089.326,16	-197.782.813,35	-141.693.492,19
1204210001	1.565.000.000,00	2.312.806.645,70	747.806.645,70
1204210005	-156.962.959,80	-456.761.864,67	-299.798.904,87
3403310001		-939.249.797,21	-939.249.797,21

38. Anexamos os arquivos enviados pelo contribuinte ao processo 18470.721124/2020-11, por se tratar de solicitação dos julgadores da 1ª Turma de Julgamento da DRJ/SDR, e que cumprimos através desta Diligência.

39. Devemos citar ainda, que em nenhum momento houve, por parte da fiscalização, a contestação quanto a forma de realização dos registros contábeis, por entendermos a liberdade atribuída pelas alterações introduzidas pelas leis 11.638/2007, 11.941/2009 e pelos diversos Pronunciamentos Técnicos do CPC, que tratam da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade.

40. Contudo, devemos destacar a observância, também, da lei 12.973/2014, que disciplinou os efeitos tributários das normas contábeis internacionais.

41. O que estamos afirmando é que, caso fosse caracterizado o arrendamento mercantil financeiro, com o que absolutamente não concordamos, ocorreria um efeito tributário, independente da forma de realização dos registros contábeis: o resultado relativo a operação de arrendamento mercantil deveria ser reconhecida proporcionalmente ao valor de cada contraprestação.

42. Lembramos ainda que entende-se por resultado a diferença entre o valor do contrato de arrendamento e o somatório dos custos diretos e iniciais e custo de aquisição, produção ou construção dos bens arrendados.

43. O resultado da operação deveria, se fosse o caso, 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.

44. E sendo assim, independentemente da forma utilizada para a contabilização das operações da empresa, o resultado deveria ser tributado.

80.2. Para atender ao demandado pelo julgamento relativamente aos ajustes no Lucro Real (adição no valor de R\$ 570.260.505,04 e exclusão de R\$ 1.333.184.695,75), a Fiscalização informa que o Contribuinte apresentou documentos que foram juntados aos autos e complementa:

48. O esclarecimento prestado pelo contribuinte quanto ao montante de Adição de R\$ 570.260.505,04 foi transcrito abaixo:

“A esse ajuste estão somados os valores resultantes do cálculo das contraprestações mensais, conforme dispõe o art. 87 da IN RFB 1.515/14 e valores de ajuste dos encargos financeiros do contas a receber, calculada pelo fluxo de recebimentos da operação contra o seu efetivo recebimento, os respectivos valores são: R\$ 57.347.090,29 e R\$ 512.913.414,75.”

49. Prossegue o contribuinte em seus esclarecimentos, agora para o valor de R\$ 57.347.090, citado no item anterior:

“A CDMPI é arrendadora (tipo financeiro CPC 06), o resultado da operação, valor determinado em reais das contraprestações até o fim do contrato foi calculado pelo fluxo esperado de recebimentos do contrato, verificar planilha “Cálculo_leasing” tabela Rateio fluxo de recebimentos. As adições corresponderam ao resultado proporcional ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato.”

50. Já para o valor de R\$ 512.913.414,75, que como vimos anteriormente faz parte do total de adições, foi prestado o seguinte esclarecimento:

“A adição de R\$ 512.913.414,75 representa um ajuste do contas a receber referente aos encargos financeiros do fluxo de caixa esperado contra o efetivo recebimento, os valores que compõem esse montante foram contabilizados nos meses de novembro e dezembro pelos documentos contábeis de nº 100018700 e 100020501.”

51. Quanto ao montante de exclusão de R\$ 1.333.184.695,75, o contribuinte prestou os seguintes esclarecimentos:

“Conforme, previsto no § 1º do art. 46 da Lei nº 12.973, de 2014, a entidade deve neutralizar através de adições e exclusões ao Lucro Real, os registros dos novos métodos e critérios contábeis, tendo em vista que, a tributação deva ocorrer pelo resultado proporcional ao valor da contraprestação.”

“Até o mês de outubro de 2015, foi reconhecido no resultado da empresa os encargos financeiros, levando-se em conta o fluxo de caixa esperado do contrato e o efetivo recebimento que ocorreu em novembro de 2014. Dessa forma, os valores desse período foram ajustados no Lalur e Lacs pelos registros contábeis dos encargos do leasing conta 3403310001.

52. Além dos esclarecimentos citados nos itens acima, constam dos documentos entregues pelo contribuinte outras informações, que podem ser checadas nos documentos “Resposta item 3 adição exclusão”, “Cálculo Leasing” e “Balancete”, que recebemos do contribuinte e anexamos ao processo 18470.721124/2020-11.

80.3. Foram assim descritos os fatos considerados relevantes e são essas as considerações apresentadas pela Fiscalização acerca dos documentos apresentados pelo Contribuinte no âmbito da diligência requerida.

80.4. Por fim, ainda em cumprimento ao Despacho de Diligência, a Autoridade Fiscal recalcula o IRPJ e a CSLL devidos, para compensação também do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL acumulados até 31 de dezembro de 2014, no limite legal de 30% do lucro real:

80.4.1. IRPJ:

61. No nosso entendimento, e com a apuração das infrações citadas anteriormente, o lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões e compensação do prejuízo do próprio período foi de R\$ 555.832.490,01, o que permite ainda uma compensação com saldo de prejuízos anteriores de R\$ 166.749.747,00.

62. O contribuinte em questão dispunha de um total de prejuízos acumulados em 31/12/2014 de R\$ 330.083.438,89, o que lhe permite deduzir o total da aplicação do percentual de 30% sobre o lucro líquido ajustado.

63. Após a compensação citada no item anterior, o contribuinte passará a deter um saldo de prejuízos acumulados de R\$ 163.333.691,89.

64. Com a compensação citada anteriormente a base de cálculo para apuração do imposto de renda será de R\$ 389.082.743,01.

65. Sobre a base de cálculo de R\$ 389.082.743,01, aplicamos a alíquota de 15%, chegando a um valor de imposto apurado de R\$ 58.362.411,45.

66. Sobre o valor da base de cálculo que ultrapassou R\$ 240.000,00 no ano-calendário, ou seja, R\$ 388.842.743,01, aplicamos a alíquota de 10%, para o cálculo do imposto adicional de R\$ 38.884.274,30.

80.4.2.CSLL

71. Reafirmamos que, no nosso entendimento, e com a apuração das infrações citadas anteriormente, o lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões e compensação da base de cálculo negativa do próprio período foi de R\$ 555.832.490,01, o que permite uma compensação com saldo de bases negativas de períodos anteriores de R\$ 166.749.747,00.

72. Com a compensação citada anteriormente, a base de cálculo para apuração da CSLL será de R\$ 389.082.743,01.

73. Sobre a base de cálculo de R\$ 389.082.743,01, aplicamos a alíquota de 9%, chegando a um valor de CSLL apurada de R\$ 35.017.446,87.

81. O resultado da diligência foi cientificado ao Contribuinte.

IMPUGNAÇÃO AO TERMO DE DILIGÊNCIA

82. Cientificado do Termo de Diligência, o Contribuinte apresentou manifestação sobre o que chamou de “Equívocos perpetrados” pelo relatório fiscal. Resume que a fiscalização aduz, em síntese, que:

*(i) o lucro real foi reduzido por custos que o contribuinte alegou serem de depreciação, no valor de R\$ 278.258.942,54; (ii) a totalidade desse montante se refere aos ativos arrendados, cujos documentos apresentados seriam insuficientes para comprovar os custos de aquisição, construção e incorporação; e, ao final, acolhe um dos argumentos da Impugnante para reconhecer o direito de compensação do saldo de prejuízos acumulados, **reduzindo substancialmente a autuação original.***

83. Aduz que a conclusão fiscal é genérica e falaciosa, baseada na mera presunção de que a Impugnante teria deduzido, no ano-calendário de 2015, os custos da depreciação do ativo arrendado, e que a relação firmada com a Petrobras não configuraria arrendamento financeiro, uma vez que nesse tipo de contrato o registro da depreciação fica a cargo do arrendatário.

7. Para justificar a conclusão a que chegou nos itens “i” e “ii” acima referendados, o fiscal afirma, mais uma vez sem analisar a fundo a documentação apresentada pela Impugnante, que o contrato por ela firmado com a PETROBRAS teria natureza de arrendamento mercantil operacional e não financeiro.

84. E que: “todos os documentos acostados aos autos dão conta de comprovar que os requisitos legais e as orientações contábeis que tratam sobre o arrendamento mercantil financeiro foram respeitados e integralmente cumpridos no contrato firmado entre a Impugnante e a Petrobras, nos exatos termos do que dispõem o CPC nº 6 (R1), art. 46, da Lei nº 12.973/2014 e da IN RFB nº 1.515/14” dos quais transcreve em nota de rodapé:

Do CPC nº 6 (R1):

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

(...) “arrendamento mercantil financeiro é aquele em que há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade de um ativo”

Da Lei nº 12.973/2014:

2 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.

§ 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”.

Da IN RFB n 1.515/2014:

3 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.

85. Reafirma que “todos os requisitos para a configuração do arrendamento financeiro, tais como a transferência dos riscos referentes ao aluguel do ativo e a possibilidade de aquisição deste pelo arrendatário, ao final do contrato, entre outros, foram amplamente preenchidos.” E que, portanto, resta apenas “refutar a equivocada “opinião” do fiscal autuante sobre a ocorrência de depreciação do ativo no período pela Impugnante, no sentido de que “*não há dúvida de que esse valor teve um impacto negativo na apuração do resultado da empresa, contribuindo substancialmente no montante do prejuízo apurado pelo contribuinte*”.”

86. Argumenta que a fiscalização se valeu de legislação bancária (Resolução BACEN nº 2.309/1996 e Lei nº 6.099/1974) não aplicável ao caso concreto.

87. Sobre a resposta fiscal ao quesito da diligência quanto a se o Lucro Real apurado no ano-calendário de 2015 foi reduzido por custo de depreciação, afirma que na escrituração contábil e fiscal está demonstrado que embora a Impugnante tenha lançado a débito o montante de R\$ 278.258.942,54 na conta “custo dos produtos de fabricação própria vendidos”, imediatamente depois, lançou a crédito, na conta 3.01.01.03.01.03 da ECF, o valor de R\$304.249.832,00, neutralizando, portanto, o lançamento a débito feito anteriormente.

88. Que o valor de R\$ 278.258.942,54 lançado a débito na conta 3.01.01.03.01.01 da ECF (o que reduziria o lucro líquido) representava o saldo combinado de três contas contábeis que registravam a suposta “depreciação do ativo arrendado”, e créditos de PIS/COFINS (contas contábeis 3301200010, 3301200010 e 3301500011), perfazendo o saldo credor de R\$ 25.990.890,46.

89. Então, reitera o defendido já na Impugnação, em conclusão diametralmente oposta à da Fiscalização, que “o lançamento contábil apontado pelo fiscal atuante como depreciação jamais afetou o resultado”:

18. Portanto, não resta dúvida de que o R\$ 278.258.942,54 não reduziu a base de cálculo do IRPJ/CSLL

90. Quanto ao regime tributário adotado para a receita do arrendamento mercantil, afirma:

21. Melhor explicando o procedimento por meio do qual se ofereceu à tributação o resultado proporcional às contraprestações recebidas do arrendamento, a Impugnante registrou na contabilidade toda a receita bruta (R\$ 434.779.311,74) e, em seguida, estornou tal valor de modo que o lucro líquido não foi afetado por tais lançamentos.

[...]

23. Passo seguinte, a Impugnante adicionou por meio do Lalur o resultado proporcional às contraprestações recebidas do arrendamento (o efeito tributário desejado pelo auditor fiscal), oferecendo tal valor à tributação.

24. Tal adição, inclusive, foi notada pelo auditor fiscal que, no termo de intimação datado de 26/05/2021, indaga à Impugnante a respeito da adição de R\$ R\$ 570.260.505,04, ocasião em que a Impugnante esclareceu que tal valor se referia a R\$ 57.347.090,29 – que é o resultado proporcional às contraprestações recebidas do arrendamento – e a R\$ 512.913.414,75 – que diz respeito aos encargos financeiros do “contas receber”.

25. A adição de R\$ 57.347.090,29, portanto, revela que a Impugnante ofereceu à tributação o resultado proporcional às contraprestações recebidas do arrendamento, atingindo o efeito tributário exigido pela legislação e esperado pelo auditor fiscal.

91. Por fim, afirma que o cálculo do resultado tributável da operação, segundo regras para o arrendamento mercantil financeiro encontra-se demonstrado na planilha “Cálculo leasing” anexo à Impugnação.

92. E diante do exposto as respostas da defesa para os quesitos da diligência:

(i) o Lucro Real apurado no ano-calendário de 2015 foi reduzido por custo de depreciação e em que valor?

RESPOSTA: Não. O lançamento a débito no resultado, no montante de R\$ 278.258.942,54, foi neutralizado, de modo que não se reduziu o Lucro Real com depreciação.

(ii) que parte desse montante se refere aos ativos arrendados nos Contratos tratados na autuação.

RESPOSTA: Resposta prejudicada, porque não houve depreciação fiscal.

93. É o relatório

[término do relatório da decisão recorrida]

DO VOTO DA DECISÃO RECORRIDA

VOTO

94. A tempestividade da Impugnação é analisada à luz das Portarias RFB nº 543, de 23/03/2020, alterada pelas seguintes: nº 936, de 29/05/2020, 1087, de 30/06/2020 e 4105, de 30/07/2020, que suspenderam os prazos para a prática de atos processuais no âmbito da RFB entre a data da primeira publicação (23/03/2020) até 31/08/2020, em função da pandemia COVID19.

95. No caso, a ciência dos Autos de Infração se deu em 06/07/2020, ou seja, dentro do período em que vigorava a suspensão processual, donde se conclui que o prazo para impugnação somente teve início em 01/09/2020 (Portaria RFB nº 4261, DOU de 31/08/2020).

96. Logo, tempestiva a Impugnação apresentada em 29/09/2020, dela tomo conhecimento.

97. Iniciando o julgamento propriamente dito, convém registrar que a doutrina e a jurisprudência citada ou transcrita pela Impugnante em sua defesa servem apenas como forma de ilustrar e reforçar sua argumentação, não vinculando a administração àquela interpretação, isto porque não têm eficácia normativa, conforme dispõe o art. 100, do CTN. Da mesma forma, quando utilizadas neste voto, as citações e transcrições jurisprudenciais ou doutrinárias, terão como objetivo de ilustrar e reforçar o posicionamento deste julgador.

Da preliminar de nulidade.

98. Cumpre destacar que, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal – PAF as hipóteses de nulidade dos atos praticados são as previstas no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

99. Nesses termos, o cerceamento do direito de defesa é cogitado em face de despachos e decisões, e o auto de infração, ato administrativo que é, somente tem sua nulidade declarada em caso de lavratura por pessoa incompetente.

100. No caso, o lançamento foi formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, autoridade competente para a lavratura do ato e identificação de todos os sujeitos passivos, contribuintes ou responsáveis, conforme dispõe o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018 – RIR 2018:

Art. 898. Compete privativamente ao Auditor-Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, se for o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 142, caput ; e Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 6º, caput).

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento será vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 142, parágrafo único).

101. Isto posto, alegações de nulidade fora das situações supracitadas, serão analisadas à luz do Código Tributário Nacional – CTN, Decreto nº 5.172, de 1966, recepcionado como lei complementar que define normas gerais de Direito Tributário.

102. Nessa linha, no que toca ao argumento da defesa de que o Contrato de Arrendamento data de 2006, e que o Auto de Infração trata de procedimento até então adotado, e que veio a ser repudiado pela Fiscalização somente em 2020, evidencie-se: dentro do prazo decadencial, tem a Fazenda Pública o direito de constituir o crédito tributário, revisar o crédito constituído e até mesmo executar procedimentos fiscais em períodos já fiscalizados, procedendo lançamentos ou complementando lançamentos anteriores.

103. Não existe no nosso ordenamento jurídico a figura de um “atestado de idoneidade fiscal”. A segurança jurídica do sujeito passivo reside na fiel observância, cumprimento e respeito aos ditames da legislação tributária vigente. O que se deve garantir é o pleno conhecimento dos fundamentos legais e fáticos da autuação, para que o Contribuinte, devidamente intimado, possa exercer as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa. No caso em tela, os fundamentos dos lançamentos constam dos Autos de Infração e do Termo de Verificação e permitem a compreensão da matéria autuada e o exercício da ampla defesa, de sorte que inexistente qualquer vício ou nulidade que os maculem.

104. O fato de o Contribuinte ter sido, ou não, autuado em períodos anteriores, em nada altera a obrigação de a Autoridade Tributária fazê-lo posteriormente, sempre que presentes os requisitos para o lançamento, nos termos do artigo 142 do CTN.

105. O que não se admite é a coexistência de duas ou mais autuações, para o mesmo período, baseadas em critérios diferentes. Situação que aqui sequer é cogitada pela defesa.

106. Na hipótese de a fiscalização não autuar períodos anteriores, é evidente que a ausência de lançamento não revela a manifestação de critério jurídico, em sentido positivo de forma a configurar a hipótese de que trata o art. 146 do CTN: se lançamento não houve, inexistente mudança de critério.

107. Assim, no âmbito deste litígio, devem ser rejeitados os argumentos aduzidos como preliminar de nulidade.

108. Outrossim, no que se refere à conservação de livros e documentos deve ser complementado, em resposta à defesa do autuado pautada na dificuldade de acesso aos elementos comprobatórios referentes a períodos passados, as disposições da Lei nº 9.430/1996, que afastam a tese levantada na Impugnação:

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Da prejudicial de Decadência.

109. O Impugnante argui decadência sobre o que considera fatos geradores anteriores à ciência dos Autos de Infração ocorrida em 06/07/2020, sob o argumento que em se tratando de lançamento por homologação, estar-se-ia diante do prazo previsto no art. 150 do CTN.

110. Com efeito, sujeitam-se a lançamento por homologação os tributos IRRF, IRPJ e CSLL, entretanto, enquanto o fato gerador do IRRF se considera ocorrido na data do pagamento, sendo, portanto, instantâneo, o fato gerador do IRPJ e CSLL no regime do Lucro Real Anual se encontra no encerramento do período de apuração, data em que se apura o resultado tributável da pessoa jurídica.

111. Para aplicação do prazo decadencial do §4º do art. 150 CTN, afastada a hipótese de dolo, fraude ou simulação, se faz necessário verificar se houve o lançamento por homologação nos termos do caput do artigo, ou seja, se o sujeito passivo exerceu a atividade tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinando a matéria tributável, e calculou o montante do tributo devido, procedendo ao pagamento antecipado correspondente.

112. Tais circunstâncias irão determinar se a Autoridade Tributária procederá ao lançamento de ofício ou à revisão de ofício, nos termos do art. 149 do mesmo diploma legal, para o que conta com o prazo decadencial de cinco anos contado, respectivamente, do primeiro dia do exercício seguinte ou a partir da data do fato gerador:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador [...]

[...]

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

113. Tendo em vista as considerações introdutórias acima expostas, a perquirição acerca da existência ou não de pagamento a fim de determinar o *dies a quo* do prazo decadencial, demanda, no caso do IRRF, primeiramente identificar o fato gerador que ensejou o lançamento e assim determinar se houve recolhimento antecipado do imposto correspondente, eis que ao teor da tese que se apresenta no litígio, sob a ótica da Fiscalização, e de acordo com a fundamentação legal do lançamento (arts. 682, 685, 708 e 710 do RIR/99), se está diante da seguinte hipótese de incidência a saber:

422	IRRF - Royalties e Assistência Técnica - Residentes no Exterior
-----	---

FATO GERADOR Importâncias pagas, remetidas, creditadas, empregadas ou entregues a residentes ou domiciliados no exterior, por fonte localizada no Brasil, a título de:

☐ pagamento de royalties para exploração de patentes de invenção, modelos, desenhos industriais, uso de marcas ou propagandas;

☐ remuneração de serviços técnicos, de assistência técnica, de assistência administrativa e semelhantes;

o direitos autorais, inclusive no caso de aquisição de programas de computador (software), para distribuição e comercialização no Brasil ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única, exceto películas cinematográficas.

ENQUADRAMENTO LEGAL: RIR/1999, arts. 708 e 710; Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, art. 3º; Portaria MF nº 181, de 1989.

114. No caso do IRRF, fato gerador instantâneo, referente a pagamentos efetuados em 22/05/2015 e 19/11/2015, descritos no Termo de Verificação Fiscal, verifica-se no Sistema RFB de controle de Arrecadação, a existência dos seguintes recolhimentos:

DATA ARRECAÇÃO	PERÍODO DE APURAÇÃO	RECEITA	DESCRIÇÃO	VALOR
22/05/2015	22/05/2015	481	IRRF - Juros e Comissões em Geral - Residentes no Exterior	462.186,27
22/05/2015	22/05/2015	481	IRRF - Juros e Comissões em Geral - Residentes no Exterior	179.478,48
22/05/2015	22/05/2015	481	IRRF - Juros e Comissões em Geral - Residentes no Exterior	52.092,00
18/06/2015	18/06/2015	422	IRRF - Royalties e Assistência Técnica - Residentes no Exterior	834,54
14/07/2015	14/07/2015	422	IRRF - Royalties e Assistência Técnica - Residentes no Exterior	998,85
04/11/2015	04/11/2015	422	IRRF - Royalties e Assistência Técnica - Residentes no Exterior	160,14
19/11/2015	19/11/2015	481	IRRF - Juros e Comissões em Geral - Residentes no Exterior	207.304,55
19/11/2015	19/11/2015	481	IRRF - Juros e Comissões em Geral - Residentes no Exterior	533.842,92
21/12/2015	18/12/2015	422	IRRF - Royalties e Assistência Técnica - Residentes no Exterior	3.217,48
21/12/2015	21/12/2015	422	IRRF - Royalties e Assistência Técnica - Residentes no Exterior	3.185,67

115. Logo, inexistem recolhimentos de IRRF – Royalties e Assistência Técnica – Residentes no Exterior – 0422 para os períodos de apuração alcançados pelo Auto de Infração, o que afasta a decadência arguida contada do fato gerador. O prazo, na ausência de recolhimentos, desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado (art. 173, inciso I CTN).

116. No que interessa à análise do instituto da decadência do IRPJ e CSLL, sob o regime do Lucro Real Anual, conforme já explicitado, o fato gerador, no presente caso, considera-se ocorrido no dia 31/12/2015, de sorte que, em qualquer hipótese, cientificado o Auto de infração em 06/07/2020, o argumento do Impugnante não prospera.

117. Rejeitada integralmente a prejudicial de decadência.

Do Mérito. IRRF.

118. Vencida a prejudicial, se passa a estudar a matéria tributável, e nesse aspecto, se verifica que a Autoridade Fiscal deixou de observar o conteúdo do Anexo V da Circular BACEN nº 3.690/2013, e ao tributar com base na Descrição do Código de natureza da operação aposto nos Contratos de Câmbio, desconsiderou a sua correta compreensão. Se não, vejamos.

119. A Fiscalização destacou para lançamento os pagamentos que nos Contratos de Câmbio estão vinculados ao código de natureza de operação 47032. Consta no Anexo VI à Circular BACEN nº 3.690, de 2013:

ANEXO VI À CIRCULAR Nº 3.690, DE 16 DE DEZEMBRO DE 2013

Códigos de classificação de operações relativos a serviços diversos

NATUREZA DA OPERAÇÃO	Nº CÓDIGO
Serviços técnicos e profissionais	
Serviços postais e courier	47001
Serviços de telecomunicações	47018
Serviços de computação	47025
Serviços financeiros	47032
Corretagens em bolsa de mercadorias ao amparo da Res. 2.687	47049
Aluguel de equipamentos	47056
Pesquisa e desenvolvimento	47063

120. Nas Notas Auxiliares à referida Circular, está descrito:

47032: Serviços financeiros:

Pagamento ou recebimento por serviço financeiro prestado por banco, corretora, distribuidora ou outros intermediários financeiros.

Inclui, entre outros: ☐ taxa, comissão e outros encargos de natureza financeira; ☐ tarifa ou outro encargo cobrado por bolsas, mercados de balcão organizado e câmaras ou provedores de serviços de compensação e de liquidação; ☐ serviço financeiro oferecido por empresa de correio; ☐ corretagem; ☐ serviço de agência de rating; ☐ concessão de carta de crédito; e ☐ encargos acessórios incidentes sobre o endividamento externo.

Não inclui: ☐ serviço de seguros (ver Seguros); e ☐ corretagem de operação em bolsa de mercadorias e futuros sob o amparo da Resolução nº 2.687, de 2000.

121. O crédito constituído através do lançamento impugnado ora em litígio tem fundamento legal nos artigos 674, 675, 682, 685, 708 e 710 do RIR/99.

○ Os **artigos 674 e 675** referem-se a pagamentos a beneficiários não identificados ou quando não comprovada a operação ou sua causa. Ocorre que o beneficiário está claramente identificado, Sumitomo Mitsui Banking Corporation, e a operação, salvo prova em contrário não apresentada pela Fiscalização, é o contrato às fls. 919 a 1513. Ademais, nenhuma linha sobre essa motivação se encontra no Termo de Verificação Fiscal.

○ O **artigo 682** define nos incisos I a IV os contribuintes residentes ou domiciliados no exterior do IRRF sobre a renda e proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País.

○ O **artigo 685** contém a regra geral e estabelece as hipóteses de incidência e alíquotas:

Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

[...]

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços;

b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 691, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 245.

○ Na sequência, o RIR 99 cuida da regra específica de incidência no caso dos Serviços Prestados em Zonas de Processamento de Exportação (art. 686). Após, vêm as normas relativas a isenções e reduções, incluindo dispensa de retenção e alíquota zero. A tributação dos lucros e dividendos se encontram nos artigos 692 a 700 e as operações financeiras são tratadas no artigo 701.

○ **O artigo 702 regula a tributação dos rendimentos de financiamentos a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas.**

○ Em outros rendimentos de capital estão os rendimentos de imóveis e películas cinematográficas, artigos 705 a 707.

○ As regras de tributação dos **Rendimentos de Serviços** encontram-se entre os artigos 708 a 711, tratando o art. 709 de Remuneração de Direitos, inclusive Transmissão por meio de Rádio ou Televisão e o art. 711 de Fretes Internacionais; sendo base legal do lançamento o art. 708 e o art. 710, são estes transcritos: (g.n.)

Seção VI Rendimentos de Serviços

Subseção I Serviços Técnicos e Assistência Técnica e Administrativa

Incidência

*Art. 708. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de vinte e cinco por cento, os rendimentos de **serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes** derivados do Brasil e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada (Decreto-Lei nº 1.418, de 3 de setembro de 1975, art. 6º, Lei nº 9.249, de 1995, art. 28 e Lei nº 9.779, de 1999, art. 7º).*

Parágrafo único. A retenção do imposto é obrigatória na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa dos rendimentos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100).

[...]

Subseção III Royalties

*Art. 710. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de **royalties**, a qualquer título (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 3º).*

122. No Manual do Imposto de Renda na Fonte, os códigos de receita relativos a IRRF sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior são:

Código	Especificação da Receita
422	Royalties, Serviços Técnicos e Pagamento de Assistência Técnica
473	Renda e Proventos de Qualquer Natureza
481	Juros e Comissões em Geral
490	Rendimentos de Aplicações em Fundos de Investimento de Conversão de Débitos Externos
610	Serv de Transp Rodov Internac de Carga, por Transportador Autônomo P. Física, Resid na República do Paraguai, considerado Soc Unipessoal nesse País
5192	Obras Audiovisuais, Cinematográficas e Videofônicas
5286	Aplic em Fundos ou Entidades de Invest Coletivo/Aplic em Carteiras de Valores Mobiliários/ Aplic Financ nos Mercados de Renda Fixa ou Renda Variável
9412	Frete Internacionais
9427	Remuneração de Direitos
9453	Juros sobre o Capital Próprio
9466	Benefício ou Resgate de Previdência Complementar e Fapi
9478	Aluguel e Arrendamento

123. Vale repisar que o Termo de Verificação Fiscal assim delimita a matéria tributada:

124. De acordo com o artigo 708 do Regulamento do Imposto de Renda, estão sujeitos à alíquota de 25%, os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do Brasil e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

125. A alíquota foi reduzida a 15%, em virtude da cobrança da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, já que o contribuinte efetuou recolhimentos deste tributo sobre os fatos geradores citados.

124. Como norma complementar, a Instrução Normativa RFB nº 1.455/2014, em seu art. 17, específico sobre rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes, esclarece:

Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

§ 1º Para fins do disposto no caput:

I - classificam-se como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; e

d) exploração de direitos autorais, salvo quando recebidos pelo autor ou criador do bem ou obra;

II - considera-se:

a) serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; e

b) assistência técnica a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedidos.

125. Conquanto não se enquadrarem os pagamentos na hipótese de incidência descrita no Auto de Infração, cumpre mencionar, por fim, tendo em vista argumentação da defesa referente a existência de Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, entre o Brasil e o Japão, internalizada pelo Decreto Legislativo nº 43/1967 e pelo Decreto Executivo nº 61.899/1967; tratado para evitar bitributação entre o Brasil e o Japão, que é regra geral prevista no Código Tributário Nacional – CTN, art. 98, fundamento do art. 997 do RIR 99: os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

126. O tratamento fiscal é aquele pactuado entre o Brasil e o país contratante, com o fim de evitar a dupla tributação internacional da renda, ou o definido na legislação que permita a reciprocidade de tratamento fiscal sobre os ganhos e os impostos em ambos os países.

127. Os acordos internacionais para evitar a dupla tributação prevalecem sobre a legislação interna. O Decreto Executivo nº 61.899/1967 integra, portanto, a legislação tributária e não foi considerado pela Autoridade Fiscal na autuação.

128. Porquanto à luz dos elementos acima demonstrados e por não se confundirem os serviços de que trata o artigo 708 do RIR/99 com serviços financeiros que comportam a descrição do código 47032 da Circular BACEN nº 3.690/2013; nesses termos, é improcedente a autuação referente ao IRRF.

Do Mérito. IRPJ e CSLL.

Infração: Glosa de custos não comprovados.

129. Vale inicialmente ressaltar que a tese fiscal está assentada, basicamente, na divergência que abre em relação à natureza da operação de arrendamento mercantil contratada entre a Impugnante e a PETROBRÁS, em 23/05/2006, a qual envolve os seguintes Contratos:

Contrato de Participação: Contrato do Projeto de Modernização da REVAP traduzido para língua portuguesa celebrado entre Petrobras e Companhia de Desenvolvimento de Plantas Industriais – CDMPI, fls. 919 a 1513.

Contrato de opção de compra entre Petrobras e CDMPI, fls. 1519 a 1586.

Contrato de Empréstimo entre CDMPI e SUMITOMO MITSUI BANKING CORPORATION, fls. 1589 a 1638.

Contrato Subordinado de Empréstimo entre CDMPI, credores subordinados: MITSUI & CO., LTD. e ITOCHU CORPORATION e SUMITOMO MITSUI BANKING CORPORATION, fls. 1640 a 1700.

130. A autuação, nesse ponto, percorre um caminho tortuoso, evitando definir ou mesmo afastar a natureza do custo glosado, optando por sem negar tratar-se de depreciação, na medida em que confirma sua contabilização como tal, destacando a compatibilidade do seu valor com o valor do bem arrendado, afirmar que se trata de “custo” não comprovado; sem, contudo, se reportar à vasta documentação que inclui notas fiscais, recibos, entre outros elementos, ou proceder ao batimento destes com o Razão das contas correspondentes, juntamente com a escrituração completa, disponível no Sped e a que tem acesso na condição de autoridade legalmente competente.

131. A Fiscalização afirma (parágrafo 80 do TVF), relativamente à descrição dos fatos sobre a glosa da despesa considerada indedutível no valor de R\$ 278.258.942,54, que intimado a prestar esclarecimentos acerca da origem dos lançamentos o Contribuinte teria argumentado tratar-se do valor “líquido entre o custo do afretamento (imobilizado) + o montante dos créditos a recuperar PIS e COFINS (9,25%)” e que o documento juntado na resposta “não passa de um demonstrativo de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS sobre as receitas decorrentes do afretamento dos equipamentos da empresa”

132. Diferentemente do entendimento fiscal, o referido documento c/c o Razão das Contas 1302310040 e 1302400002 às fls. 458, 2515, 3243 e 3244, indicam valores relativos a depreciação vinculados a dois ativos cuja utilização teve início com a incorporação em 18/10/2010, a saber:

PA-1-9523-007-1	18/10/2010	UNIDADE-COQUE
PA-1-9523-007-1	18/10/2010	UNIDADE-HDT

133. Sobre a depreciação, é calculado o crédito de PIS e COFINS correspondente, que deduzido da despesa resulta no valor líquido supracitado, referente a imobilizado identificado como “elemento PEP/ PA-1-9523-007-1”, com data de início da depreciação em 18/10/2010:

	UNIDADE-COQUE	UNIDADE-HDT	Depreciação	PIS 1,65%	COFINS 7,6	Valor líquido	JUROS-CAPITALIZ-UNID-COQUE	JUROS-CAPITALIZ-UNID-HDT	Despesa financeira	Custo
janeiro	13.379.458,00	10.484.817,00	23.864.275,00	393.760,54	1.813.684,90	21.656.829,56	1.116.707,00	859.416,00	1.976.123,00	23.632.952,56
fevereiro	12.084.672,00	9.470.157,00	21.554.829,00	355.654,68	1.638.167,00	19.561.007,32	1.008.638,00	776.246,00	1.784.884,00	21.345.891,32
março	13.379.458,00	10.484.817,00	23.864.275,00	393.760,54	1.813.684,90	21.656.829,56	1.116.707,00	859.415,00	1.976.122,00	23.632.951,56
abril	12.947.862,00	10.146.597,00	23.094.459,00	381.058,57	1.755.178,88	20.958.221,54	1.080.683,00	831.693,00	1.912.376,00	22.870.597,54
maio	13.379.458,00	10.484.817,00	23.864.275,00	393.760,54	1.813.684,90	21.656.829,56	1.116.707,00	859.415,00	1.976.122,00	23.632.951,56
junho	12.947.862,00	10.146.597,00	23.094.459,00	381.058,57	1.755.178,88	20.958.221,54	1.080.683,00	831.693,00	1.912.376,00	22.870.597,54
julho	13.379.458,00	10.484.817,00	23.864.275,00	393.760,54	1.813.684,90	21.656.829,56	1.116.707,00	859.415,00	1.976.122,00	23.632.951,56
agosto	13.379.458,00	10.484.817,00	23.864.275,00	393.760,54	1.813.684,90	21.656.829,56	1.116.707,00	859.415,00	1.976.122,00	23.632.951,56
setembro	12.947.862,00	10.146.597,00	23.094.459,00	381.058,57	1.755.178,88	20.958.221,54	1.080.683,00	831.692,00	1.912.375,00	22.870.596,54
outubro	13.379.458,00	10.484.817,00	23.864.275,00	393.760,54	1.813.684,90	21.656.829,56	1.116.707,00	859.415,00	1.976.122,00	23.632.951,56
novembro	12.947.862,00	10.146.597,00	23.094.459,00	381.058,57	1.755.178,88	20.958.221,54	1.080.683,00	831.692,00	1.912.375,00	22.870.596,54
dezembro	13.379.458,00	10.484.817,00	23.864.275,00	393.760,54	1.813.684,90	21.656.829,56	1.116.707,00	859.416,00	1.976.123,00	23.632.952,56
			280.982.590,00	4.636.212,74	21.354.676,84	254.991.700,43			23.267.242,00	278.258.942,43

134. Sobre a composição do ativo, seu custo e depreciação, há que se ter em conta nos autos os vários documentos juntados compondo vasto lastro probatório, *ex vi*: nota de ressarcimento no valor de R\$ 6.897.324,26 (fl. 3257) ref. Recibo WPPR035, contabilizado no livro razão:

Conta	Documento	Data	Valor	histórico
1302400001	100000293	07.07.2009	6.684.035,47	Pagto. WPPR 035001 Ecovap Desp. Importação

135. Fato é que, contrariamente à tese que conduziu o lançamento nessa infração, a Autoridade Tributária, “constata” que os totais de lançamentos efetuados nas contas 1302320040 “Equipamentos para a Renda Deprec e Amort Acum” e 1302328001 “Equip e Inst Cessão Direito de Uso Dep Acumulada Redutora”, ambas com um total de lançamentos de R\$ 304.249.832,00 no ano calendário, corresponde a aproximadamente 10 % do valor da conta do ativo imobilizado 1302310040 “Equipamento para a Renda”, no total de R\$ 3.042.488.293,20.

136. Ademais, a análise fiscal não enfrenta que os registros contábeis na ECD e na ECF resultaram em saldo credor para o custo no valor de R\$ 25.990.889,46 vide Extrato da Escrituração Contábil Fiscal – ECF baixado do Sped, fls. 20710 a 20712 dos autos.

137. Assim, para fins do lançamento, não foi demonstrado porque os documentos comprobatórios apresentados “são absolutamente insuficientes para comprovar os custos de aquisição, construção e incorporação” e também não se encontra no Termo de Verificação Fiscal e no Termo de Diligência, o fundamento para a conclusão de “que não há dúvida de que esse valor teve um impacto negativo na apuração do resultado da empresa, contribuindo substancialmente no montante do prejuízo apurado pelo contribuinte”.

138. É ilustrativo apresentar as razões da autuação em atendimento ao Despacho de Diligência nº 22/2021:

TERMO DE DILIGÊNCIA elaborado pela Autoridade Fiscal: (g.n.)

2. Primeiramente foi questionado ao AFRFB se o Lucro Real apurado no ano calendário de 2015 foi reduzido por custo de depreciação e em que valor.

3. Em seguida foi questionado que parte desse montante se refere aos ativos arrendados nos Contratos de que tratam a autuação.

4. Quanto a esses questionamentos devemos informar que o lucro real foi reduzido por custos que o contribuinte alegou durante a ação fiscal serem de depreciação, no valor de R\$ 278.258.942,54, em decorrência da sistemática utilizada por ele para os registros na conta Custo Afretamento de Equipamentos, em resposta à intimação formulada durante a ação fiscal.

5. Devemos destacar que não há dúvida de que esse valor teve um impacto negativo na apuração do resultado da empresa, contribuindo substancialmente no montante do prejuízo apurado pelo contribuinte.

6. Convém relembrar, conforme se extrai de seu Estatuto Social, que a Impugnante foi constituída com o propósito específico de atender a Petróleo Brasileiro S.A., portanto

quanto ao questionamento “que parte desse montante se refere aos ativos arrendados nos Contratos de que tratam a autuação, devemos informar que a sua totalidade, ou seja, R\$ 278.258.942,54.

7. Ainda quanto aos questionamentos citados anteriormente, devemos informar que durante a ação fiscal, através do Termo de Intimação Fiscal 02 (TIF 02), intimamos o contribuinte a apresentar demonstrativo para o valor de R\$ 278.258.942,54, lançado na DRE da empresa (bloco L300 da ECF) como Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos.

8. Em resposta ao TIF 02, o contribuinte afirmou estar apresentando o arquivo custo do afretamento, e como documento de suporte o “custo do afretamento conforme item 1.2”.

9. Como justificativa argumentou que “o montante do bloco L300 era referente ao montante líquido entre o custo do afretamento (imobilizado) + o montante dos créditos a recuperar PIS e COFINS (9,25%), demonstrado nos controles anexos”.

10. Anexamos ao auto de infração a cópia do “demonstrativo” citado pelo contribuinte e que não passava de uma planilha com os cálculos das contribuições para o PIS e para a COFINS sobre as receitas decorrentes do afretamento dos equipamentos da empresa.

11. Lembramos que o contribuinte prestou a seguinte justificativa para a conta Custo Afretamento de Equipamentos, que segundo o próprio contribuinte é o ponto de partida para os valores lançados na DRE como Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos, sem apresentar a documentação de suporte das suas alegações:

“A CONTA TEM COMO OBJETIVO O REGISTRO DO CUSTO DO BEM(IMOBILIZADO), COM BASE NA DEPRECIAÇÃO DO PERÍODO. DIZ AINDA QUE TODO O REGISTRO EFETUADO NESSA RUBRICA POSSUI EFEITO ZERO NO RESULTADO, POIS DEVIDO À POSSE E O PLENO DIREITO DE USO DE TODOS OS ATIVOS DA SOCIEDADE(ARRENDADOR) TEREM SIDO TRANSFERIDOS PARA A PETROBRAS(ARRENDATÁRIA), A SOCIEDADE PASSOU A RECONHECER OS COMPROMISSOS CONTRATUAIS RELACIONADOS AO SEU ATIVO IMOBILIZADO COMO CONTAS A RECEBER PELO VALOR IGUAL AO VALOR PRESENTE DO FLUXO DE CAIXA GERADO PELA CONTRAPRESTAÇÃO DO CONTRATO DE ALUGUEL”

12. Portanto é o próprio contribuinte que afirma que os valores lançados como Custo do Afretamento de Equipamentos, ponto de partida para a apuração do Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos constante da DRE, tem por base a depreciação do período.

13. Além disso, constatamos os totais de lançamentos efetuados nas contas 1302320040 “Equipamentos para a Renda Deprec e Amort Acum” e 1302328001 “Equip e Inst Cessão Direio de Uso Dep Acumulada Redutora”, ambas com um total de lançamentos de R\$ 304.249.832,00 no ano calendário, o que corresponde a

aproximadamente 10 % do valor da conta do ativo imobilizado 1302310040 “Equipamento para a Renda”, no total de R\$ 3.042.488.293,20.

14. Anexamos a este termo a planilha K355 – Débitos, “Saldos das Contas Contábeis de Resultado Antes do Encerramento”, onde podemos verificar que o valor de R\$ 304.249.832,00, base para o valor de R\$ 278.258.942,54, aparece como saldo final do período para as contas 3301500001 “Custo Afretamento Equipamentos” e 4800000004 “Depreciação de Bens Destinados para a Renda”.

15. Anexamos também a planilha K355 – Créditos, “Saldos das Contas Contábeis de Resultado Antes do Encerramento, onde o valor de R\$ 304.249.832,00 foi registrado na conta 3301500002 “Ajuste Custo de Afretamento Cessão de Uso dos Bens”.

16. Do total de 304.249.832 foram deduzidos 4.363.212,72 e 21.354.676,74, referentes às recuperações de PIS e COFINS, contabilizados nas contas 3301200010 “Recuperação Créditos PIS PASEP Custos” e 3301200011 “Recuperação Créditos COFINS Custos”.

17. O resultado da operação citada no item anterior, R\$ 278.258.942,54, foi lançado na DRE do contribuinte como “Custo dos Produtos de Fabricação Própria vendidos”.

18. Argumentou o contribuinte em sua impugnação que entre ele e a Petrobras foi realizada uma operação de arrendamento mercantil financeiro.

19. Embora não acatemos esta argumentação, devemos destacar que nos contratos de arrendamento mercantil financeiro o registro da depreciação cabe ao arrendatário, que no caso de confirmação da operação como arrendamento mercantil financeiro seria a Petrobras, e o contribuinte não poderia registrar este valor como custo ou despesa dedutíveis para apuração do lucro real ou prejuízo do período.

20. A fiscalização caracterizou o negócio jurídico celebrado entre a CDMPI e a Petrobras como um arrendamento operacional, e neste caso, a depreciação deve ser registrada pelo locador.

21. Ocorre também que quem suportar o encargo da depreciação, para que goze da dedutibilidade, deve comprová-la.

22. Todo custo, toda despesa, para que goze do “benefício da dedutibilidade” deve ser comprovado.

23. E foi justamente isso o que não ocorreu com o valor de R\$ 278.258.942,54, pois se fosse o caso de ser caracterizado o arrendamento mercantil financeiro, a depreciação somente poderia ser deduzida para efeitos de apuração do resultado pela arrendatária, e se fosse caracterizado o arrendamento operacional, o que foi feito pela fiscalização, para ser dedutível deveria ser comprovada, o que o contribuinte não conseguiu fazer.

24. Através do Termo de Intimação Fiscal de 26/05/2021, elaborado para fins de atendimento da Diligência, com ciência por parte do contribuinte em 01/06/2021, intimamos o mesmo a apresentar demonstrativo para cada bem integrante do contrato de arrendamento celebrado entre a CDMPI e a Petrobras, contemplando a conta de registro do bem no Ativo, seus custos de aquisição, construção e incorporação, bem como a conta redutora de depreciação, com os registros desde a sua constituição até 31/12/2015.

25. Em resposta de 01/07/2021, o contribuinte informou estar apresentando um arquivo denominado “Item 1 – Razão Contábil”, de acordo com o resumo transcrito abaixo:

RAZÃO	DESCRIÇÃO	MONT EM MI
1302310040	Imobilizado	2.809.825.876,70
1302400002	Juros Capitalizados	232.672.416,50
TOTAL		3.042.498.293,20
1302320040	Depreciação	- 1.559.912.158, 20

26. Analisando os documentos juntados pelo contribuinte, e que foram anexados ao processo 18470.721124/202011, podemos afirmar que os mesmos são absolutamente insuficientes para comprovar os custos de aquisição, construção e incorporação, bem como a conta redutora de depreciação, com os registros desde a sua constituição até 31/12/2015.

27. Na verdade foram apresentadas quatro planilhas (Resumo, Imobilizado, Juros Capitalizados e Depreciação) que não servem para comprovar os custos de aquisição, construção e incorporação, nem a depreciação ocorrida.

28. O resumo já foi apresentado no item 25 deste temo. A planilha “imobilizado” traz um “Razão” da conta 1302400001, sem indicar a contrapartida e sem seguir uma ordem cronológica, apresentando valores com históricos em nada esclarecedores.

29. A planilha “Juros Capitalizados” apresenta um “Razão”, também sem indicar a contrapartida e sem seguir uma ordem cronológica, apresentando também valores com históricos também nada esclarecedores.

30. Tratando agora especificamente da depreciação, o contribuinte se limitou a apresentar o “Razão da conta 1302320040”, na verdade foram apresentados apenas números sem qualquer comprovação, sem indicar sobre quais bens incidiu, e sem indicar as alíquotas aplicadas.

31. Através do Termo de Intimação Fiscal de 26/05/2021, por fim, intimamos o contribuinte a indicar, em caso de o valor de R\$ 278.258.942,54 lançado na DRE do contribuinte como “Custo dos Produtos de Fabricação Própria vendidos” não ter relação com a depreciação dos bens locados, a que se referiam, apresentando o demonstrativo correspondente, com a indicação também das contas contábeis e a anexação dos respectivos Livros Razão.

139. Vê-se que a Fiscalização entende os documentos como simples “planilhas” e não extratos do Livro Razão do Contribuinte, entretanto, na condição de Autoridade Tributária tendo o poder de acessar e analisar a escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, não se desincumbiu de demonstrar o que encontrou lá registrado de forma a comprovar erros, omissões ou falsidades nas provas trazidas aos autos.

140. Aliás, em nenhum momento a autuação se reporta a vícios na escrituração; e na crítica que faz ao “Item 1 – Razão Contábil”, fl. 20621 dos autos, mesmo documento apresentado ainda no curso do procedimento fiscal de origem da autuação, fl. 3243 dos autos, aparentemente incorre em equívoco ao afirmar que a “planilha” “imobilizado” não segue uma

ordem cronológica. Trata-se de arquivo não paginável, em Excel, extensão ‘.xlsx’, que permite a ordenação pela coluna “Dt.lçto.”.

141. Ainda sobre as observações fiscais, no tocante a alegada ausência de contrapartidas no documento, cumpre lembrar que, em sendo digital a escrituração, tal ausência em nada invalida as informações, podendo ser obtida mediante consulta à Escrituração Contábil Digital – ECD completa disponível no Sistema Sped e de acesso garantido por lei à Autoridade Tributária no exercício de suas funções durante o procedimento fiscalizatório.

142. Por fim, a queixa fiscal referente aos “históricos em nada esclarecedores”, cumpre ressaltar que dadas as limitações de espaço, os históricos nas escriturações contábeis em geral são “nada esclarecedores”, não somente no caso em questão, mas sói acontecer com mais frequência do que talvez gostariam os diferentes atores interessados nos conteúdos contábeis. O procedimento geralmente adotado é solicitar documentos e/ou esclarecimentos à pessoa jurídica, de forma a garantir a correta compreensão do lançamento.

143. Releva também notar que no CONTRATO DE ENGENHARIA, SUPRIMENTO E CONSTRUÇÃO DA MODERNIZAÇÃO DA REFINARIA HENRIQUE LAGE, às fls. 2888 e seguintes, o objeto contratado está assim descrito:

O presente contrato tem por objeto o desempenho, pela CONTRATADA, da engenharia, suprimento e Construção do Projeto de Modernização da Refinaria REVAP relativos ao Pacote incluindo, mas não se limitando, à preparação do Detalhamento de Projeto, fornecimento dos Equipamentos de Construção, suprimento, entrega e (quando aplicável) armazenamento dos Equipamentos e Materiais, Construção, Montagem e Pré Comissionamento, a Assistência ao Comissionamento, Partida e Operação, conforme os termos e condições estipulados neste Contrato.

O Pacote encontra-se especificamente detalhado no Memorial Descritivo (MD) Anexo 1 deste Contrato e nos Documentos Base do Projeto (Adendo do MD).

144. Conforme consta no documento supracitado, destaque-se, a PETROBRAS é proprietária e opera a Refinaria Henrique Lege — REVAP, no Estado de São Paulo, e acordou com a CDMPI para que esta desenvolvesse o projeto de modernização da refinaria, com recursos obtidos de financiamento para ao final dar as Instalações construídas em arrendamento à PETROBRÁS.

145. Em princípio, portanto, e salvo prova em contrário não apresentada pela Fiscalização, vislumbra-se, à luz da documentação comprobatória apresentada pela defesa, notadamente dos contratos firmados no âmbito do negócio jurídico e dos registros contábeis presentes nos autos, que os ativos depreciáveis e depreciados estão identificados e compõem em seu conjunto o produto resultante do **Projeto Desenvolvimento e Modernização da planta industrial da Refinaria Henrique Lage – REVAP.**

146. Ainda que assim não fosse, conquanto requerido no Despacho de Diligência 22/2021, a Fiscalização não foi conclusiva no que se refere às informações constantes no registro L300: Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal extraído do Sped (aos autos se junta às fls. 2710 a 2712, o Extrato ECF, baixado do Sped), onde se verifica que ao valor glosado de R\$ 278.258.942,54 corresponde um crédito de R\$ 304.249.832,00. As considerações fiscais:

32. *Em resposta a este item o contribuinte “esclareceu” que o montante de 278 milhões refere-se aos bens locados da empresa.*

33. *Informou ainda que, “contudo, para efeito de estorno desse montante no resultado da empresa, foi demonstrado no registro L300 o valor credor de R\$ 304.249.932,00, conta referencial 3.01.01.03.01.03.*

34. *Ainda segundo o contribuinte, no Balancete comercial da empresa, nas contas 3301500001 e 3301500002, o valor apenas transitou pelo resultado da empresa, não afetando o lucro contábil do período e a diferença de R\$ 25.990.889,46 refere-se à recuperação de créditos, demonstrada pelas contas 3301200010 e 3301200011.*

35. *E sendo assim e já que caracterizamos a operação realizada entre a CDMPI e a Petrobras como arrendamento operacional, havia a possibilidade de dedução para fins de apuração do resultado, desde que comprovada, o que não ocorreu, razão pela qual o valor foi incluído em auto de infração como “Custo não Comprovado”, e neste momento, opinamos pela sua manutenção integral.*

147. A resposta do Contribuinte em face do TERMO DE DILIGÊNCIA:

13. *É que o lançamento contábil apontado pelo fiscal atuante como depreciação jamais afetou o resultado, sendo a opinião do fiscal fruto de uma interpretação manifestamente equivocada sobre os fatos. Como se demonstrará abaixo, embora a Impugnante tenha lançado a débito o montante de R\$ 278.258.942,54 na conta “custo dos produtos de fabricação própria vendidos”, ela lançou, imediatamente depois, a crédito, na conta Custo dos Serviços Prestados, o respectivo estorno daquele valor (R\$ 278.258.942,54), neutralizando o efeito do lançamento a débito anterior.*

14. *Veja-se que o valor de R\$ 278.258.942,54 lançado a débito na conta 3.01.01.03.01.01 da ECF (o que reduziria o lucro líquido) representava o saldo combinado de três contas contábeis que registravam um saldo de débito de R\$ 304.249.832,00, que se referia à suposta “depreciação do ativo arrendado”, e o saldo credor de R\$ 25.990.890,46, que se referia a créditos de PIS/COFINS (contas contábeis 3301200010, 3301200010 e 3301500011.*

Confira-se tela da ECF que demonstra esse procedimento: [...]

148. O documento trazido à cola, em imagem pouco legível, é parte do registro **L300: Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal** extraído do Sped. Conforme já mencionado, aos autos se junta às fls. 20710 a 20712, o Extrato ECF completo, baixado do Sped, onde se confirma o registro credor no valor de R\$ 304.249.832,00:

L300: Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal		T	N	D/C	ANUAL
3	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	S	1	D	895.725.124,20
3.01	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO ANTES DO IRPJ E DA CSLL ATIVIDADE GERAL	S	2	D	731.592.503,52
3.01.01	RESULTADO OPERACIONAL	S	3	D	731.592.503,52
3.01.01.03	CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS	S	4	C	25.990.889,46
3.01.01.03.01	CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS VENDIDOS DAS ATIVIDADES EM GERAL	S	5	C	25.990.889,46
3.01.01.03.01.01	(-) Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos	A	6	D	278.258.942,54
3.01.01.03.01.03	(-) Custo dos Serviços Prestados	A	6	C	304.249.832,00
3.01.01.05	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	S	4	C	1.007.776.736,10
3.01.01.05.01	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	S	5	C	1.007.776.736,10
3.01.01.05.01.05	Outras Receitas Financeiras	A	6	C	951.351.260,82
3.01.01.05.01.32	Juros Auferidos com Outros Ativos Financeiros Mensurados Pelo Custo Amortizado	A	6	C	35.832.463,65
3.01.01.05.01.99	Outras Receitas Operacionais	A	6	C	20.593.011,63
3.01.01.07	DESPESAS OPERACIONAIS	S	4	D	112.948.820,85

149. Do exposto, estando comprovado na Demonstração do Resultado o valor credor do Custo dos Bens e Serviços, que a Fiscalização não refuta, não há sequer a existência de um custo a ser glosado. Outrossim, a Fiscalização também não se desincumbiu de justificar porque desconsiderou todo o acervo probatório consistente em notas fiscais, recibos, e outros documentos, para fins de demonstrar sua incompatibilidade com os registros contábeis, que se diga, não foram questionados, inexistindo qualquer menção pelo Autuante de indícios de fraudes ou vícios, erros ou deficiências.

150. Nesses termos, não foram carreados aos autos pela Fiscalização, durante o procedimento fiscal de lançamento e diligência, elementos suficientes para sustentar a tese da autuação, portanto, improcedente, nessa parte os Autos de Infração referentes ao IRPJ e CSLL sobre a infração por glosa de custos não comprovados.

Infração: Omissão de receita de arrendamento mercantil operacional.

151. Para análise desta matéria, um primeiro aspecto a ser considerado é que a sociedade de arrendamento mercantil é um tipo de pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade anônima, que deve conter, obrigatoriamente, na sua denominação social a expressão "Arrendamento Mercantil". São supervisionadas pelo Banco Central do Brasil. A Resolução BACEN nº 2.309/1996, disciplina e consolida as normas relativas às operações de arrendamento mercantil e seus termos dispõem: (g.n.)

*Art. 1º As operações de arrendamento mercantil com o tratamento tributário previsto na Lei nº. 6.099, de 12.09.74, alterada pela Lei nº. 7.132, de 26.10.83, somente podem ser realizadas por **pessoas jurídicas que tenham como objeto principal de sua atividade a prática de operações de arrendamento mercantil, pelos bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil e pelas instituições financeiras** que, nos termos do art. 13 deste Regulamento, estejam autorizadas a contratar operações de arrendamento com o próprio vendedor do bem ou com pessoas jurídicas a ele coligadas ou interdependentes.*

[...]

Art. 3º A constituição e o funcionamento das pessoas jurídicas que tenham como objeto principal de sua atividade a prática de operações de arrendamento mercantil, denominadas sociedades de arrendamento mercantil, dependem de autorização do Banco Central do Brasil.

Art. 4º As sociedades de arrendamento mercantil devem adotar a forma jurídica de sociedades anônimas e a elas se aplicam, no que couber, as mesmas condições estabelecidas para o funcionamento de instituições financeiras na

Lei nº 4.595, de 31.12.64, e legislação posterior relativa ao Sistema Financeiro Nacional, devendo constar obrigatoriamente de sua denominação social a expressão "Arrendamento Mercantil".

Parágrafo único. A expressão "Arrendamento Mercantil" na denominação ou razão social é privativa das sociedades de que trata este artigo.

152. Logo, *a priori* urge identificar se o Contribuinte se enquadra no conceito de sociedade de arrendamento mercantil. Vejamos:

**ESTATUTO SOCIAL DA COMPANHIA DE DESENVOLVIMENTO E
MODERNIZAÇÃO DE PLANTAS INDUSTRIAIS - CDMPI**

CAPÍTULO I - DA DENOMINAÇÃO, SEDE, OBJETO E DURAÇÃO. Artigo

1º - Sob a denominação de COMPANHIA DE DESENVOLVIMENTO E MODERNIZAÇÃO DE PLANTAS INDUSTRIAIS – CDMPI fica constituída uma sociedade anônima, que se regerá pelo disposto neste Estatuto e pelas disposições legais aplicáveis. **Artigo 2º** - A sociedade tem sua sede e foro na Praia do

153. O objeto social está assim descrito no Estatuto:

Artigo 3º A sociedade tem por objeto social (i) a locação de máquinas e equipamentos industriais construídos, incorporados ou instalados para o desenvolvimento e modernização de plantas industriais; e (ii) toda e qualquer atividade que seja correlata às anteriores e se faça necessária ao alcance de seus fins sociais.

154. À luz do documento acima reproduzido, salvo pelo fato de estar constituída sob a forma de sociedade anônima, não se encontram outros elementos que indiquem tratar-se de sociedade de arrendamento mercantil. Também não consta nos autos a autorização do Banco Central do Brasil. Ademais, de acordo com o objeto social da empresa sua atividade é de locação.

155. Por fim, a referida Resolução conclui:

Art. 33. As operações que se realizarem em desacordo com as disposições deste Regulamento não se caracterizam como de arrendamento mercantil.

156. Não obstante, o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966, em seu art. 109 dispõe que os princípios gerais do direito privado utiliza-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

157. E para fins tributários, a Lei nº 6.099/1974 veio estabelecer o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil, e, ressaltando as operações entre pessoas jurídicas direta ou indiretamente coligadas ou interdependentes, assim como o contratado com o próprio fabricante, assim determina:

Art. 1º O tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil rege-se-á pelas disposições desta Lei.

Parágrafo único. Considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta Lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta. (Redação dada pela Lei nº 7.132, de 1983)

158. Logo adiante, a Lei infirma no §2º do seu art.2º:

§ 2º Somente farão jus ao tratamento previsto nesta Lei as operações realizadas ou por empresas arrendadoras que fizerem dessa operação o objeto principal de sua atividade ou que centralizarem tais operações em um departamento especializado com escrituração própria.

159. Logo, seja com base nas definições veiculadas pelo Banco Central do Brasil, seja pelas disposições da Lei nº 6.099/1974, o Contribuinte não atende ao conceito de Sociedade de Arrendamento Mercantil (SAM) e a operação amparada no Contrato de Aluguel às fls. 2446 a 2491, não é um contrato tipificado como arrendamento mercantil.

160. Sem embargo, a Lei nº 12.973/2014 determina:

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: (Vigência)

I inciso VIII do caput do art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, com a redação dada pelo art. 9º ;

II §§ 3º e 4º do art. 13 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com a redação dada pelo art. 2º;

III arts. 46, 47 e 48;

IV § 18 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com a redação dada pelo art. 54;

V § 26 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a redação dada pelo art. 55; e

VI § 14 do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, com a redação dada pelo art. 53.

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

Art. 50. Aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições contidas nos arts. 2º a 8º, 10 a 42 e 44 a 49. (Vigência)

161. O inciso VIII do caput do art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e §§ 3º e 4º do art. 13 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, vedam a dedução de despesa de depreciação gerada por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária.

162. Os dispositivos citados das Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004, referem-se a exclusão para fins de apuração do PIS e COFINS devidos pela arrendatária, de créditos relativos ao bem arrendado.

163. Importam ao caso, especialmente, os artigos 46, 47 e 48 da Lei nº 12.973/2014 que estabelecem: (g.n.)

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. (Vigência)

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

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.

164. O foco da autuação é a descaracterização da operação de arrendamento mercantil financeiro. A Fiscalização considera que a operação não constitui arrendamento mercantil financeiro por não atender aos requisitos desta conceituação legal, destacando: descrição que permita a perfeita identificação dos bens, condições para o exercício do direito de compra, e estabelecimento do preço ou critério para sua fixação.

165. Portanto, para dar prosseguimento à análise, é condição *sine qua non* perquirir se há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo,

situação que identificará se o regime tributário a que se submete a operação é o dado no artigo 46 acima transcrito.

166. Analisando o contrato firmado entre a CDMPI (Devedora) e a Petrobrás (Patrocinadora) datado de 23/05/2006, para aluguel de ativos do projeto, a Fiscalização nele identificou o período do aluguel (20 anos a partir de 23/05/2006) com cronograma de pagamentos a partir de 2009, num total (em valor nominal) de R\$ 3.824.000.000,00. Identificou também, Cláusula 3.4, a sistemática de reajustes do valor base. Afirma que no documento consta expressamente no item 3.4.1 que a Petrobrás reconhece expressamente que a CDMPI está assumindo uma dívida em dólares para tornar possível o desenvolvimento, a propriedade, a aquisição e a construção dos ativos do projeto. E que não se encontra cláusula relativa à opção de compra, estando, contudo previsto nos itens 5.1 Reserva de domínio legal e 5.2. Entrega e Devolução do Ativos do Projeto, a devolução dos bens ao final do período. No TVF transcreve:

5.1 Reserva de domínio legal

A Devedora terá pleno domínio legal, e deterá todas propriedades relacionadas, dos Ativos do Projeto em todo o tempo durante o Período de Aluguel não obstante a entrega e a posse dos mesmos pelo Patrocinador, sendo tais direitos do Patrocinador apenas aqueles de uma Pessoa alugando uma propriedade de outra Pessoa.

5.2 Entrega e Devolução dos Ativos do Projeto.

[...]

5.2.2 Na Data de Término, os Ativos do Projeto serão devolvidos à Devedora de acordo com esta cláusula 5.2.2...

5.2.3 os Ativos do Projeto deverão ser devolvidos à Devedora substancialmente na mesma ordem e estado em que foram entregues

167. Cita a existência de um Contrato de Participação, também celebrado em 23/05/2006, entre a Petrobrás (Patrocinadora), a CDMPI (Tomadora), a Japan Bank for International Cooperation e outras instituições financeiras, que regula a forma do negócio, assim resumindo: a CDMPI, através de empréstimos internacionais obteve recursos para a aquisição e construção, do projeto, cabendo à Petrobrás pagar o aluguel dos bens enquanto produto final, bem como gerenciar a operação e a manutenção dos ativos do projeto, em benefício da tomadora, ou seja, da CDMPI.

168. Entende que os riscos do negócio permanecem com a CDMPI, na medida em que esta, segundo o referido Contrato, é responsável, às suas custas e expensas, por obter as aprovações governamentais, cumprir os requisitos legais ambientais exigidos para o funcionamento dos ativos, manter os direitos e franquias necessários à titularidade dos ativos do projeto, sem gravames. Ressalta que de acordo com o item 9.33 do Contrato de modernização da REVAP, compete à CDMPI reembolsar a Petrobrás por seus custos e despesas.

169. Contrapondo-se a este argumento fiscal (transferência de riscos), o Impugnante destaca a Cláusula 3.8 do Contrato de Aluguel, fls. 2467/2468 dos autos: “as obrigações e responsabilidades do Patrocinador no âmbito desse Contrato (...) serão absolutas, irrevogáveis e incondicionais e não serão de nenhuma maneira liberadas, canceladas ou de

qualquer forma reduzidas por qualquer razão, incluindo: (i) qualquer defeito no direito a ou na condição, planejamento, operação, qualidade ou aptidão para uso dos Ativos do Projeto, ou qualquer restrição sobre, impedimento ou cerceamento de ou interferência sobre qualquer uso ou incapacidade para uso dos Ativos do Projeto", a Cláusula 4.1, fls. 2469/2470, segundo a qual, cabe à PETROBRÁS, a partir da data da entrega do ativo, as atividades de gerenciamento, manutenção e operação, a Cláusula 4.3 ("4.3 Pagamento de Custos e Despesas"), fl. 2472, onde a PETROBRAS assume de maneira irrestrita todos os custos e despesas inerentes ao Ativo, bem como a Cláusula 4.5 ("4.5 Padrões Operacionais"), fl. 2473, na qual a PETROBRAS se obriga a operar os ativos de acordo com as melhores práticas industriais e legais, inclusive do ponto de vista ambiental.

170. Vê-se, pois, que em matéria de transferência de riscos não se encontram os autos em terreno firme, de sorte que não pode a Fiscalização afastar, numa simples leitura de um único documento, dentre os muitos que compõem e constituem o arcabouço da operação, o modelo de tributação adotado pelo autuado; cabendo verificar-se nos demais elementos e sob outros aspectos a correta qualificação do negócio.

171. No que toca à ausência de previsão de opção de compra no Contrato de Aluguel, deve ser observado que a própria Fiscalização registra que foi apresentado um Contrato de Opção de Compra, também celebrado em 23/05/2006, entre a MITSUI e CO LTD, ITOCHU CORPORATION, a PETROBRAS (Patrocinador), CDMPI INVESTMENT CO LTD (Holdco 1), CDMPI HOLDING CO (Holdco 2), a CDMPI (MUTUÁRIO) e CITIBANK.

172. Acerca deste documento, o resumo trazido pela Autoridade Fiscal menciona que nele há previsão de incorporação de empresas, titularidade de ações e prorrogação de empréstimos, e o registro de um contrato de compra e venda firmado em 09/03/2005 entre a Mitsui, a Petrobrás e a CDMPI, rescindido em 23/05/2006.

173. Quanto ao objeto deste Contrato (Opção de Compra), a Autoridade Fiscal enfrenta dificuldade para compreensão de uma cláusula, que, conquanto não transcreva como afirma, se pode deduzir seja a que resume no parágrafo anterior no texto do TVF:

51. Por fim, simultaneamente com o Contrato de Participação, as partes concordaram em celebrar um contrato estabelecendo determinados direitos e obrigações dos investidores em participação e das Holdcos em vender (e dos investidores em participação em fazer com que as Holdcos vendam) e determinados direitos e obrigações do Patrocinador em comprar as ações da Holdco 1 de titularidade da Holdco2 ou as ações do mutuário, de titularidade da Holdco 1 e da Holdco 2 ou os ativos do mutuário.

52. [...], após a leitura dos elementos apresentados e da confusa cláusula transcrita acima (sic), entendemos que os contratos apresentados pelo contribuinte estão em total dissonância com os requisitos estabelecidos pelo artigo 7º da Resolução 2.309 do Banco Central.

174. Para melhor compreensão dos termos de um Contrato, é usual que nele sejam consignados alguns conceitos, cuja consulta é ferramenta assaz útil para todos os atores e interessados no seu conteúdo e efeitos, tais como os contratantes, anuentes, garantidores, coobrigados, testemunhas, órgãos de registro, controle e fiscalização, etc. E são essas definições que o Impugnante traz à cola em sua defesa, de forma a demonstrar que o requisito de opção de

compra pelo arrendatário está atendido, as quais (já transcritas no relatório desta Voto) podem ser lidas às fls. 2819/2820.

175. E da leitura do documento, fica hialino que à PETROBRÁS foi conferido um direito de opção de compra.

176. Desta sorte, nessa parte, divirjo da douda Autoridade. No “Considerando” (E) do referido documento não vislumbro a confusão mencionada. Segue transcrito *in verbis* o dispositivo contratual:

(E) Simultaneamente com a celebração do Contrato de Participação por, entre outros, o Patrocinador, os Investidores em Participação, o Mutuário e os Mutuantes, as Partes concordaram em celebrar este Contrato, estabelecendo determinados direitos e obrigações dos Investidores em Participação e das Holdcos em vender (e dos Investidores em Participação em fazer com que as Holdcos vendam), e determinados direitos e obrigações do Patrocinador em comprar de acordo com os termos deste Contrato:

1. as ações da Holdco 1 de titularidade da Holdco 2; ou 2. as ações do Mutuário, conforme aplicável, de titularidade da Holdco 1 e Holdco 2; ou 3. os Ativos do Mutuário.

177. Numa leitura mais pausada e anotada, revisitando o texto, extraem-se os seguintes dados:

O texto: “(E) Simultaneamente com a celebração do Contrato de Participação por, entre outros, o Patrocinador, os Investidores em Participação, o Mutuário e os Mutuantes, as Partes [...] concordaram em celebrar este Contrato, estabelecendo [...] determinados direitos e obrigações dos Investidores em Participação e das Holdcos em vender (e dos Investidores em Participação em fazer com que as Holdcos vendam), e determinados direitos e obrigações do Patrocinador em comprar de acordo com os termos deste Contrato[...].”

•NOTA 1. Quem ? as Partes:

MITSUI & CO., LTD. (Investidor em Participação)

ITOCHU CORPORATION (Investidor em Participação)

PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRAS (Patrocinador)

CDMPI INVESTMENT CO., LTD. (Holdco 1)

CDMPI HOLDING CO., LTD. (Holdco 2)

COMPANHIA DE DESENVOLVIMENTO E MODERNIZAÇÃO DE PLANTAS INDUSTRIAL CDMPI (Mutuário) e

CITIBANK, N.A (Agente de Garantia)

•NOTA 2: Quais direitos e obrigações ?

dos Investidores em Participação, e das Holdcos (ou daqueles que comandam estas) em VENDER ...

do Patrocinador (Petrobrás) em COMPRAR ...

•*NOTA: Vender/Comprar o quê ?*

1. as ações da Holdco 1 de titularidade da Holdco 2; ou

2. as ações do Mutuário, conforme aplicável, de titularidade da Holdco 1 e Holdco 2; ou

3. os Ativos do Mutuário.

178. As relações societárias existentes são discriminadas no “Considerando” (C), que se pode assim resumir:

Holdco 2 (CDMPI HOLDING CO., LTD) foi incorporada junto aos Investidores em Participação (MITSUI e ITOCHU) como os únicos acionistas, Holdco 1 (CDMPI INVESTMENT CO., LTD.) foi incorporada junto à Holdco 2 (CDMPI HOLDING CO., LTD.) como a única acionista e as ações do Mutuário (CDMPI) são atualmente de titularidade da Holdco 1 (CDMPI INVESTMENT CO., LTD.) e Holdco 2 (CDMPI HOLDING CO., LTD.) como as únicas acionistas.

179. Em apertada síntese, a MITSUI e a ITOCHU são titulares da Holdco2 (holding), por sua vez, titular direta e indireta (através da Holdco 1 – Invest) da CDMPI.

180. Daí, não há dificuldade em compreender que o Contrato de Opção de Compra, vinculado ao Contrato de Participação estabelece direitos e obrigações dos Investidores em Participação e das Holdcos em vender (e dos Investidores em Participação em fazer com que as Holdcos vendam), e determinados direitos e obrigações do Patrocinador em comprar de acordo com os termos deste Contrato.

181. Como bem destaca o Impugnante, a definição do “Direito de Compra dos Ativos do Mutuário” que consta na Cláusula 1.1 do Contrato de Opção de Compra, fl. 1523, não deixa dúvida quanto a este direito garantido ao Patrocinador (PETROBRAS).

182. Seguindo esta trilha, resta por fim verificar se o direito previsto no Contrato de Opção de Compra refere-se aos ativos arrendados.

183. Na pauta da descrição dos bens objeto do arrendamento, com todas as características que permitam sua perfeita identificação, a Fiscalização expõe que na escrituração da CDMPI se encontra Ativo Não Circulante Imobilizado Conta 1302310040 “Equipamentos para a Renda”, no valor de R\$ 3.042.488.293,20, não sendo localizadas informações discriminadas dos bens que a compõem, conforme prevê o artigo 3º da lei 6.099/74.

184. Mesmo frente à informação do Contribuinte de que o registro dos bens se encontra nas contas 1302310040, 1302318001, 1302320040, 1302328001, 1303110001, 1303110009, 1303120001 e 1303120009, a Autoridade Fiscal conclui que não há na contabilidade apresentada a especificação de quais seriam os ditos “Equipamentos para Renda” ou “Equipamentos e Instalações”, limitando-se a afirmar que foram citadas contas referentes a gastos pré-operacionais, que absolutamente não seriam passíveis de um arrendamento.

185. Em face a esta análise considera que há total descumprimento à lei 6.099 de 12/09/1974 e à Resolução nº 2.309 do Banco Central do Brasil, sendo absoluta inviabilidade de enquadramento do contrato celebrado entre a CDMPI a Petrobras como de arrendamento mercantil financeiro.

186. Nos autos o arcabouço probatório é composto dos seguintes documentos: Contrato de Aluguel, Contrato de Participação de engenharia, suprimento e Construção do Projeto de Modernização da Refinaria REVAP ((EPC16), Certificado de aceite final do EPC.

187. Os Certificados de Aceite Final (EPC 2) e (EPC 3) atestam a conclusão satisfatória dos itens do **projeto para o desenvolvimento e a modernização da e planta industrial da Refinaria Henrique Lage – REVAP**:

a) Em 01/10/2011, CERTIFICADO DE ACEITE FINAL Subpacote 2 (EPC 2):

U276 Unidade de Coque de Petróleo

U311 Interligações (Parcial)

b) Em 31/10/2011, CERTIFICADO DE ACEITE FINAL Subpacote 3 (EPC 3):

U266 Unidade de Hidrotratamento de Nafta de Coque;

U234/ U235 Unidades de Recuperação de Enxofre;

U238 Unidades de Tratamento de Gás Residual;

U672 Pátio de Armazenamento de Enxofre;

U311 Interligações (Parcial);

U603 Área de Armazenamento de DEA

188. No CONTRATO DE ENGENHARIA, SUPRIMENTO E CONSTRUÇÃO DA MODERNIZAÇÃO DA REFINARIA HENRIQUE LAGE, às fls. 2888 e seguintes, o objeto contratado está assim descrito:

O presente contrato tem por objeto o desempenho, pela CONTRATADA, da engenharia, suprimento e Construção do Projeto de Modernização da Refinaria REVAP relativos ao Pacote incluindo, mas não se limitando, à preparação do Detalhamento de Projeto, fornecimento dos Equipamentos de Construção, suprimento, entrega e (quando aplicável) armazenamento dos Equipamentos e Materiais, Construção, Montagem e Pré-Comissionamento, a Assistência ao Comissionamento, Partida e Operação, conforme os termos e condições estipulados neste Contrato.

O Pacote encontra-se especificamente detalhado no Memorial Descritivo (MD) Anexo 1 deste Contrato e nos Documentos Base do Projeto (Adendo do MD).

189. Vale ressaltar, conforme consta no documento supracitado, a PETROBRAS é proprietária e opera a Refinaria Henrique Lage — REVAP, no Estado de São Paulo, e acordou

com a CDMPI para que esta desenvolvesse o projeto de modernização da refinaria, com recursos obtidos de financiamento para ao final dar as Instalações construídas em arrendamento à PETROBRÁS.

190. Consta nas notas explicativas às demonstrações contábeis elaboradas por auditores independentes (ex vi fl. 2635 dos autos, ref. Ano calendário 2018):

A Assembleia Geral Extraordinária realizada em 9 de março de 2005, deliberou a alteração da razão social para Companhia de Desenvolvimento e Modernização de Plantas Industriais CDMPI, modificando nessa mesma data seu objeto social, que passou a ser a incorporação de ativos, construção, realização de estudos técnicos, elaboração de projetos e desenhos técnicos, planejamento, instalação de plantas industriais, locação ou arrendamento de bens por ela construídos, incorporados ou instalados, manutenção e assistência técnica, prestação de serviços técnicos e toda e qualquer atividade que seja correlata às anteriores e se faça necessária ao alcance de seus fins sociais. O objetivo principal deste projeto é elevar a capacidade da Refinaria Henrique Lage REVAP em processar óleo pesado nacional, ajustar o diesel por ela produzido às novas especificações nacionais e reduzir a quantidade de emissão de poluentes, por meio da criação de uma unidade de Coqueamento Retardado, uma unidade de Hidrotratamento de Nafta de Coque e outras unidades correlatas a serem instaladas nesta mesma refinaria.

191. Consta do Relatório supra:

Os ativos da Sociedade entraram em operação em 18 de outubro de 2010 (U-276 unidade de Coqueamento Retardado) e 16 de dezembro de 2010 (U-266 unidade de Hidrotratamento de Nafta de Coque).

A Sociedade apresentou em 31 de dezembro 2018 prejuízo líquido no valor de R\$ 709.239 e patrimônio líquido negativo de R\$ 1.887.803 (R\$ 1.178.564 em 2017). Contudo, a Sociedade possui o direito, garantido em contrato, de reajustar os valores a receber dos compromissos assinados com a Petrobras, como forma de garantir que a Sociedade tenha caixa suficiente para honrar suas dívidas de curto prazo.

O faturamento da Sociedade considera sua necessidade de caixa para pagamento do serviço da dívida, adquirida para formação dos ativos.

Em 2021, ao final dos contratos de financiamentos, a Petrobras terá a opção de compra das ações da CDMPI.

A Sociedade foi constituída com o objetivo de atender às necessidades das operações e o plano de negócios e de gestão da Petróleo Brasileiro S.A. - Petrobras. Estas demonstrações financeiras devem ser lidas neste contexto.

192. A partir do Razão Contábil da Conta 1302310040 EQUIPAMENTOS PARA RENDA; é extraído o seguinte resumo:

Rótulos de Linha	Soma de	Mont.em MI	
ecovap	1.336.176.686,82	48%	
sd ant	661.293.659,32	24%	
toyo	193.960.671,20	7%	
setal	145.613.693,98	5%	
rip	49.968.627,56	2%	
cosntrutor	40.523.387,45	1%	
confab	36.512.632,27	1%	
hci	31.168.626,55	1%	
cbc	26.036.000,00	1%	
delp	24.233.234,92	1%	
metasa	19.277.374,96	1%	
engemetal	17.862.142,18	1%	
gea	16.816.484,64	1%	
tecval	15.592.609,76	1%	
ksb	14.986.702,61	1%	
oas	13.379.968,57	0%	
rockfibras	13.313.920,33	0%	
metalurgic	13.055.703,53	0%	
flowserve	12.406.788,80	0%	
metso	10.826.515,63	0%	
v&m	10.806.018,19	0%	
polimix	9.164.671,21	0%	
senior	8.464.367,47	0%	
ressarcimento	8.300.207,92	0%	
ebse	8.170.756,75	0%	
itt	7.636.536,13	0%	
bardella	7.392.437,24	0%	
medabil	7.291.233,17	0%	
tyco	6.984.250,57	0%	
neuman	6.869.717,87	0%	
prysmian	6.368.270,71	0%	
adiantamento	5.461.625,42	0%	
poliron	4.734.693,29	0%	
scai	4.571.195,35	0%	
jaragua	4.284.880,23	0%	
jmb	3.620.270,89	0%	
dresser	3.465.588,05	0%	
sandvik	3.426.664,50	0%	
lime	2.870.781,35	0%	
valvulas c	2.829.773,63	0%	
dedini	2.474.053,17	0%	
inbranox	2.419.808,46	0%	
difal	2.340.775,22	0%	
outros	1.260.283,15	0%	
de nadai	1.244.762,77	0%	
zeppelin	885.631,95	0%	
nova americana	621.670,42	0%	
engestrauss	547.031,65	0%	
lupatech	535.004,90	0%	
geraltec	93.072,84	0%	
crosby	45.964,64	0%	
mitsui	1.330,61	0%	
estorno	(18.362.884,10)	-1%	
Total Geral	2.809.825.876,70	100%	

193. Somados os juros, o total = R\$ 3.042.498.293,20:

Rótulos de Linha	Soma de	Mont.em MI
jbic		65.300.859,57
comercial loan		50.920.164,71
variação cambial		44.174.819,38
outros itens		35.450.291,33
Brasoil		27.159.607,09
desp financiamento		22.823.149,81
subordinated loan		21.779.704,21
intercreditor ag		37.892,57
sd ant		(7.827.627,05)
receita financiamento		(27.146.445,12)
Total Geral		232.672.416,50

194. É sabido, inclusive a Fiscalização explicita no TVF, que para as empresas arrendadoras sujeitas ao tratamento tributário da lei 6.099/74, o valor da contraprestação é considerado receita da atividade da pessoa jurídica e serão dedutíveis os encargos de depreciação gerados por bem objeto de arrendamento mercantil, e para as demais pessoas jurídicas não sujeitas ao tratamento tributário da lei 6.099/74, a receita relativa a operação de arrendamento mercantil será a contraprestação pelo arrendamento quando realizarem operações em que não haja transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes a propriedade do ativo (o denominado arrendamento mercantil operacional); diferentemente, quando realizarem operações em que haja transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes a propriedade do ativo, o IRPJ e a CSLL serão apurados sobre a diferença entre o valor do contrato de arrendamento e o somatório dos custos diretos e iniciais e custo de aquisição, produção ou construção dos bens arrendados, proporcional no valor de cada contraprestação (chamado arrendamento mercantil financeiro).

195. Sem embargo, a par dos elementos acima resumidos, havendo concluído como inaceitável atribuir à operação a natureza de arrendamento mercantil financeiro, a Autoridade Fiscal registra informação do Contribuinte de que os pagamentos recebidos do leasing foram reconhecidos como receita financeira, entretanto, nada acrescenta nesse aspecto, o qual se afigura relevante, na medida em que em nenhuma hipótese, seja arrendamento operacional, seja financeiro, aplicar-se-á, concomitantemente, os dois regimes de tributação (aluguel vs resultado).

196. Ao longo das respostas apresentadas pelo Fiscalizado durante o procedimento fiscal, aduz este que apropriou como receita financeira os efeitos dos ajustes a valor presente das contraprestações do aluguel. Com efeito, consta no Razão das contas e no Relatório ECF:

3403100004 REC FINANC APLICAÇÃO FIDC EMPRÉSTIMOS E RECEBÍVEIS	35.832.463,65
3409600099 RECEITAS EVENTUAIS	20.593.011,63
3403310001 RECEITA FINANCEIRA CESSÃO DIREITO DE USO EMP CONS	939.249.797,21
3404100004 ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA TERC IMPOSTOS A RECUPERA	11.648.094,29
3101330001 AFRETAMENTOS DE EQUIPAMENTOS EMPRESA CONSOLIDADA	434.770.311,74
Soma	1.442.093.678,52
RECEITAS total na ECF	1.007.776.736,10
Divergência	434.316.942,42

197. Não obstante, tendo em vista que a base de cálculo do IRPJ e CSLL é o Lucro Real, e este é resultado de ajustes (adição e exclusões) ao Lucro Líquido, foi requerido no Despacho de Diligência, documentação e esclarecimentos do Contribuinte a respeito da adição promovida no valor de R\$ 570.260.505,04 e Exclusão no valor de R\$ 1.333.184.695,75.

198. Quanto aos quesitos da diligência, foi por fim requerido que à luz dos documentos e esclarecimentos apresentados, a Autoridade Tributária elaborasse Relatório Conclusivo que incluísse a descrição dos fatos relevantes do procedimento fiscal, e as considerações julgadas pertinentes acerca dos documentos e cálculos apresentados pelo Intimado, apontando eventuais erros, inconsistências ou outros defeitos não sanados passíveis de influir no resultado tributável; bem como que se manifeste quanto aos efeitos do resultado da diligência sobre os Autos de Infração.

199. Tal orientação leva em conta, não somente o dever de cautela, mas também a persecução do princípio da Verdade Material e do Devido Processo Legal, bem como advém do pressuposto legal de que é a Autoridade Tributária, no exercício da atividade fiscal, o agente competente e apto a acessar não somente documentos e arquivos, mas também a escrituração contábil completa do Contribuinte.

200. Sobre o quesito referente aos ajustes no Lucro Real, a Fiscalização relata os esclarecimentos prestados pelo Contribuinte:

"A esse ajuste estão somados os valores resultantes do cálculo das contraprestações mensais, conforme dispõe o art. 87 da IN RFB 1.515/14 e valores de ajuste dos encargos financeiros do contas a receber, calculada pelo fluxo de recebimentos da operação contra o seu efetivo recebimento, os respectivos valores são: R\$ 57.347.090,29 e R\$ 512.913.414,75. "

"A CDMPI é arrendadora (tipo financeiro CPC 06), o resultado da operação, valor determinado em reais das contraprestações até o fim do contrato foi calculado pelo fluxo esperado de recebimentos do contrato, verificar planilha "Cálculo leasing" tabela Rateio Fluxo de recebimentos. As adições corresponderam ao resultado proporcional ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato."

"A adição de R\$ 512.913.414,75 representa um ajuste do contas a receber referente aos encargos financeiros do fluxo de caixa esperado contra o efetivo recebimento, os valores que compõem esse montante foram contabilizados nos meses de novembro e dezembro pelos documentos contábeis de nº 100018700 e 100020501. "

"Conforme, previsto no § 1º do art. 46 da Lei nº 12.973, de 2014, a entidade deve neutralizar através de adições e exclusões ao Lucro Real, os registros dos novos métodos e critérios contábeis, tendo em vista que, a tributação deva ocorrer pelo resultado proporcional ao valor da contraprestação."

"Até o mês de outubro de 2015, foi reconhecido no resultado da empresa os encargos financeiros, levando-se em conta o fluxo de caixa esperado do contrato e o efetivo recebimento que ocorreu em novembro de 2014. Dessa forma, os valores desse período foram ajustados no Lahr e Lacs pelos registros contábeis dos encargos do leasing conta 3403310001."

201. Sem tecer comentários e sem apontar erros, inconsistências ou outros defeitos ou equívocos nos referidos esclarecimentos, o Fiscal encerra o assunto:

52. Além dos esclarecimentos citados nos itens acima, constam dos documentos entregues pelo contribuinte outras informações, que podem ser checadas nos documentos "Resposta item 3 adição exclusão", "Cálculo Leasing" e "Balancete", que recebemos do contribuinte e anexamos ao processo 18470.721124/2020-11.

53. Passando agora a outro ponto destacado pela Turma de Julgamento, informamos que pelo confronto das contas de resultado, o contribuinte apurou um Resultado Líquido do Período antes do IRPJ e da CSLL de R\$ 731.592.503,52 (devedor).

202. Portanto, a manifestação da Autoridade Fiscal apenas relata a intimação, a resposta, e apresenta sua conclusão:

57. Concluída esta Diligência, opinamos pela manutenção das infrações citadas no item anterior, em seus valores integrais.

203. Inexistindo qualquer observação fiscal quanto ao resultado proporcional às contraprestações recebidas do arrendamento, cálculo demonstrado no arquivo não paginável (extensão .xlsx) à fl. 20623, correspondente à adição no valor de R\$ 57.347.090,29, ou qualquer questionamento relacionado a adição insuficiente ou exclusão indevida, têm-se que a receita foi oferecida à tributação sob a égide do regime aplicável ao arrendamento financeiro.

204. Repise-se: em nenhuma hipótese aplicar-se-á concomitantemente dois regimes de tributação (arrendamento operacional vs arrendamento financeiro) para um mesmo rendimento.

205. *Ex vi* de todo exposto, VOTO por julgar a IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE EM PARTE, para rejeitar a preliminar de nulidade, e no mérito, exonerar integralmente o crédito constituído.

[...]

Eis as **ementas** do voto da decisão recorrida:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 20/05/2015, 19/11/2015

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação a existência de pagamentos antecipados do mesmo tributo e período atrai a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

No que tange o IRRF, é condição essencial para que a contagem da decadência se dê pelo art. 150, § 4º e não pelo art. 173, inciso I, ambos do CTN, existir recolhimento antecipado com mesmo código de receita, período de apuração e vencimento do fato gerador da espécie autuada.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PERÍODO DE APURAÇÃO ANUAL.

O fato gerador do Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no regime de tributação do Lucro Real Anual é o dia 31/12/2015 (ou a data do encerramento das atividades, no caso de liquidação), termo *a quo* da contagem do prazo decadencial da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário. Regra geral, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito do IRPJ e CSLL devidos sobre o regime de lucro real anual decai 5 anos contados da data do encerramento do período de apuração, que se dá em 31 de dezembro do ano-calendário.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE INEXISTENTE.

As hipóteses que ensejam a nulidade da autuação são as taxativamente descritas na lei, quais sejam, lavratura de atos e termos por pessoa incompetente; e prolação de despachos e decisões por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2015

CONSERVAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS.

Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

ARRENDAMENTO MERCANTIL. NATUREZA. FORMA DE TRIBUTAÇÃO.

No arrendamento mercantil financeiro o regime de tributação equivale ao de uma compra e venda a prazo. É característica do arrendamento mercantil financeiro a previsão contratual da opção de compra do bem pelo arrendatário pactuada no início do contrato e a transferência dos riscos. Pode ficar responsável pela manutenção do bem o arrendador ou o arrendatário.

A receita no arrendamento mercantil operacional são as prestações que constituem seu objeto; o regime de tributação equivale ao de uma locação.

ARRENDAMENTO MERCANTIL. DEPRECIAÇÃO. DEDUTIBILIDADE.

Os custos de depreciação numa operação de arrendamento serão contabilizados pelo arrendador no arrendamento operacional e pelo arrendatário no arrendamento mercantil financeiro.

GLOSA DE DESPESA NÃO DEDUZIDA. IMPOSSIBILIDADE.

É condição para a glosa de despesas demonstrar a correspondente dedução no resultado tributável.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Data do fato gerador: 20/05/2015 E 19/11/2015

IRRF. REMESSA AO EXTERIOR. FUNDAMENTO LEGAL.

O fundamento legal da incidência tributária não pode estar dissociado do fato gerador do tributo.

O fato gerador do imposto de renda na fonte sobre pagamento por royalties, serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes não comporta as despesas bancárias, nem se confunde com o fato gerador do imposto de renda incidente na fonte sobre despesas financeiras de juros e comissões.

IRRF. REMESSA AO EXTERIOR. SERVIÇOS TÉCNICOS OU PROFISSIONAIS.

Considera-se serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico.

IRRF. REMESSA AO EXTERIOR. SERVIÇOS TÉCNICOS OU SERVIÇOS FINANCEIROS. DISTINÇÃO.

O que define a natureza da operação relativa à remessa de recursos ao exterior no contrato de câmbio é o documento contratual que lhe dá suporte.

O código de natureza da operação informado no contrato de câmbio segue regras definidas pelo BACEN, e deve ser consultado para identificação do negócio que lhe deu origem, mas não para definição dos efeitos tributários.

Para fins tributários não se confundem serviços financeiros com serviços técnicos e profissionais.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**Ano-calendário: 2015****MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.**

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o Auto de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, inexistindo motivo diverso na contestação do Impugnante, e ausente qualquer outra circunstância de ordem jurídica que enseje tratamento distinto, *mutatis mutandis*, devem ser estendidas as conclusões da análise ao lançamento referente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, em razão da relação de causa e efeito entre as matérias.

Consta nos autos Petição da Sucessora da Recorrente, devendo ser observado pela unidade de origem. Eis o teor:



**ILMO. DELEGADO DA DELEGACIA ESPECIAL DA RECEITA
FEDERAL DO BRASIL DE MAIORES CONTRIBUINTES - DEMAC/RJO**

Processo nº: 18470.721124/2020-11

PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRAS, sociedade anônima de economia mista federal, criada pela Lei n.º 2.004/1953, e regida pela Lei n.º 9.478/1997, inscrita no CNPJ sob o n.º 33.000.167/0001-01, com sede na cidade do Rio de Janeiro, na Avenida República do Chile, n.º 65, 20º andar, Centro, CEP 20.031-912, na qualidade de incorporadora da COMPANHIA DE DESENVOLVIMENTO E MODERNIZAÇÃO DE PLANTAS INDUSTRIAIS – CDMPI, que já se encontra devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, vem expor e requerer o que se segue:

Inicialmente, em virtude da incorporação da CDMPI pela PETROBRAS, nos termos da ata de deliberação anexada, requer a PETROBRAS que seja retificado o polo passivo do processo administrativo, com o envio das futuras intimações para a caixa postal do seu CNPJ matriz, qual seja o 33.000167/0001-01.

De outra parte, informa a PETROBRAS a alteração na representação processual, em razão da revogação dos poderes outorgados ao escritório Bichara Advogados que vinha sendo o responsável pela condução do processo até a presente data.

Sendo assim, após este ato, somente os advogados que compõem o corpo jurídico interno da PETROBRAS é que serão os responsáveis pelos próximos protocolos e andamentos processuais que eventualmente sejam necessários no futuro.

Termos em que pede deferimento.
Rio de Janeiro, 19 de abril de 2022.

É o relatório do essencial.

Fl. 74 do Acórdão n.º 1401-006.966 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 18470.721124/2020-11

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Conforme já havia adiantado no relatório, o Recurso de Ofício deve ser conhecido, em face da exoneração do crédito tributário ter superado o limite de alçada atual.

A decisão de primeira instância é digna de encômios, uma vez que se tratou de árdua matéria, exigindo muita serenidade lógica, tendo sido demonstrado no voto que, realmente, o procedimento fiscal careceu do necessário sincronismo entre os fatos e a norma tributária invocada nos autos, além de outras situações que emergiram no relatório fiscal sinalizadoras de uma condução (ou escolhas) equivocada no trato das matérias.

Entendo não caber acrescentar algo ao bem fundamentado voto da DRJ, o qual adoto integralmente como razão de decidir. Eis o voto:

DO VOTO DA DECISÃO RECORRIDA

VOTO

94. A tempestividade da Impugnação é analisada à luz das Portarias RFB nº 543, de 23/03/2020, alterada pelas seguintes: nº 936, de 29/05/2020, 1087, de 30/06/2020 e 4105, de 30/07/2020, que suspenderam os prazos para a prática de atos processuais no âmbito da RFB entre a data da primeira publicação (23/03/2020) até 31/08/2020, em função da pandemia COVID19.

95. No caso, a ciência dos Autos de Infração se deu em 06/07/2020, ou seja, dentro do período em que vigorava a suspensão processual, donde se conclui que o prazo para impugnação somente teve início em 01/09/2020 (Portaria RFB nº 4261, DOU de 31/08/2020).

96. Logo, tempestiva a Impugnação apresentada em 29/09/2020, dela tomo conhecimento.

97. Iniciando o julgamento propriamente dito, convém registrar que a doutrina e a jurisprudência citada ou transcrita pela Impugnante em sua defesa servem apenas como forma de ilustrar e reforçar sua argumentação, não vinculando a administração àquela interpretação, isto porque não têm eficácia normativa, conforme dispõe o art. 100, do CTN. Da mesma forma, quando utilizadas neste voto, as citações e transcrições jurisprudenciais ou doutrinárias, terão como objetivo de ilustrar e reforçar o posicionamento deste julgador.

Da preliminar de nulidade.

98. Cumpre destacar que, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal – PAF as hipóteses de nulidade dos atos praticados são as previstas no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

99. Nesses termos, o cerceamento do direito de defesa é cogitado em face de despachos e decisões, e o auto de infração, ato administrativo que é, somente tem sua nulidade declarada em caso de lavratura por pessoa incompetente.

100. No caso, o lançamento foi formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, autoridade competente para a lavratura do ato e identificação de todos os sujeitos passivos, contribuintes ou responsáveis, conforme dispõe o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018 – RIR 2018:

Art. 898. Compete privativamente ao Auditor-Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, se for o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 142, caput ; e Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 6º, caput).

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento será vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 142, parágrafo único).

101. Isto posto, alegações de nulidade fora das situações supracitadas, serão analisadas à luz do Código Tributário Nacional – CTN, Decreto nº 5.172, de 1966, recepcionado como lei complementar que define normas gerais de Direito Tributário.

102. Nessa linha, no que toca ao argumento da defesa de que o Contrato de Arrendamento data de 2006, e que o Auto de Infração trata de procedimento até então adotado, e que veio a ser repudiado pela Fiscalização somente em 2020, evidencie-se: dentro do prazo decadencial, tem a Fazenda Pública o direito de constituir o crédito tributário, revisar o crédito constituído e até mesmo executar procedimentos fiscais em períodos já fiscalizados, procedendo lançamentos ou complementando lançamentos anteriores.

103. Não existe no nosso ordenamento jurídico a figura de um “atestado de idoneidade fiscal”. A segurança jurídica do sujeito passivo reside na fiel observância, cumprimento e respeito aos ditames da legislação tributária vigente. O que se deve garantir é o pleno conhecimento dos fundamentos legais e fáticos da autuação, para que o Contribuinte, devidamente intimado, possa exercer as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa. No caso em tela, os fundamentos dos lançamentos constam dos Autos de Infração e do Termo de Verificação e permitem a compreensão da matéria autuada e o exercício da ampla defesa, de sorte que inexistente qualquer vício ou nulidade que os maculem.

104. O fato de o Contribuinte ter sido, ou não, autuado em períodos anteriores, em nada altera a obrigação de a Autoridade Tributária fazê-lo posteriormente, sempre que presentes os requisitos para o lançamento, nos termos do artigo 142 do CTN.

105. O que não se admite é a coexistência de duas ou mais autuações, para o mesmo período, baseadas em critérios diferentes. Situação que aqui sequer é cogitada pela defesa.

106. Na hipótese de a fiscalização não autuar períodos anteriores, é evidente que a ausência de lançamento não revela a manifestação de critério jurídico, em sentido positivo de forma a configurar a hipótese de que trata o art. 146 do CTN: se lançamento não houve, inexistente mudança de critério.

107. Assim, no âmbito deste litígio, devem ser rejeitados os argumentos aduzidos como preliminar de nulidade.

108. Outrossim, no que se refere à conservação de livros e documentos deve ser complementado, em resposta à defesa do autuado pautada na dificuldade de acesso aos elementos comprobatórios referentes a períodos passados, as disposições da Lei nº 9.430/1996, que afastam a tese levantada na Impugnação:

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Da prejudicial de Decadência.

109. O Impugnante argui decadência sobre o que considera fatos geradores anteriores à ciência dos Autos de Infração ocorrida em 06/07/2020, sob o argumento que em se tratando de lançamento por homologação, estar-se-ia diante do prazo previsto no art. 150 do CTN.

110. Com efeito, sujeitam-se a lançamento por homologação os tributos IRRF, IRPJ e CSLL, entretanto, enquanto o fato gerador do IRRF se considera ocorrido na data do pagamento, sendo, portanto, instantâneo, o fato gerador do IRPJ e CSLL no regime do Lucro Real Anual se encontra no encerramento do período de apuração, data em que se apura o resultado tributável da pessoa jurídica.

111. Para aplicação do prazo decadencial do §4º do art. 150 CTN, afastada a hipótese de dolo, fraude ou simulação, se faz necessário verificar se houve o lançamento por homologação nos termos do caput do artigo, ou seja, se o sujeito passivo exerceu a atividade tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinando a matéria tributável, e calculou o montante do tributo devido, procedendo ao pagamento antecipado correspondente.

112. Tais circunstâncias irão determinar se a Autoridade Tributária procederá ao lançamento de ofício ou à revisão de ofício, nos termos do art. 149 do mesmo diploma legal, para o que conta com o prazo decadencial de cinco anos contado, respectivamente, do primeiro dia do exercício seguinte ou a partir da data do fato gerador:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador [...]

[...]

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

113. Tendo em vista as considerações introdutórias acima expostas, a perquirição acerca da existência ou não de pagamento a fim de determinar o *dies a quo* do prazo decadencial, demanda, no caso do IRRF, primeiramente identificar o fato gerador que ensejou o lançamento e assim determinar se houve recolhimento antecipado do imposto correspondente, eis que ao teor da tese que se apresenta no litígio, sob a ótica da Fiscalização, e de acordo com a fundamentação legal do lançamento (arts. 682, 685, 708 e 710 do RIR/99), se está diante da seguinte hipótese de incidência a saber:

422	IRRF - Royalties e Assistência Técnica - Residentes no Exterior
-----	---

FATO GERADOR Importâncias pagas, remetidas, creditadas, empregadas ou entregues a residentes ou domiciliados no exterior, por fonte localizada no Brasil, a título de:

☐ pagamento de royalties para exploração de patentes de invenção, modelos, desenhos industriais, uso de marcas ou propagandas;

☐ remuneração de serviços técnicos, de assistência técnica, de assistência administrativa e semelhantes;

o direitos autorais, inclusive no caso de aquisição de programas de computador (software), para distribuição e comercialização no Brasil ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única, exceto películas cinematográficas.

ENQUADRAMENTO LEGAL: RIR/1999, arts. 708 e 710; Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, art. 3º; Portaria MF nº 181, de 1989.

114. No caso do IRRF, fato gerador instantâneo, referente a pagamentos efetuados em 22/05/2015 e 19/11/2015, descritos no Termo de Verificação Fiscal, verifica-se no Sistema RFB de controle de Arrecadação, a existência dos seguintes recolhimentos:

DATA ARRECADAÇÃO	PERÍODO DE APURAÇÃO	RECEITA	DESCRIÇÃO	VALOR
22/05/2015	22/05/2015	481	IRRF - Juros e Comissões em Geral - Residentes no Exterior	462.186,27
22/05/2015	22/05/2015	481	IRRF - Juros e Comissões em Geral - Residentes no Exterior	179.478,48
22/05/2015	22/05/2015	481	IRRF - Juros e Comissões em Geral - Residentes no Exterior	52.092,00
18/06/2015	18/06/2015	422	IRRF - Royalties e Assistência Técnica - Residentes no Exterior	834,54
14/07/2015	14/07/2015	422	IRRF - Royalties e Assistência Técnica - Residentes no Exterior	998,85
04/11/2015	04/11/2015	422	IRRF - Royalties e Assistência Técnica - Residentes no Exterior	160,14
19/11/2015	19/11/2015	481	IRRF - Juros e Comissões em Geral - Residentes no Exterior	207.304,55
19/11/2015	19/11/2015	481	IRRF - Juros e Comissões em Geral - Residentes no Exterior	533.842,92
21/12/2015	18/12/2015	422	IRRF - Royalties e Assistência Técnica - Residentes no Exterior	3.217,48
21/12/2015	21/12/2015	422	IRRF - Royalties e Assistência Técnica - Residentes no Exterior	3.185,67

115. Logo, inexistem recolhimentos de IRRF – Royalties e Assistência Técnica – Residentes no Exterior – 0422 para os períodos de apuração alcançados pelo Auto de Infração, o que afasta a decadência arguida contada do fato gerador. O prazo, na ausência de recolhimentos, desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado (art. 173, inciso I CTN).

116. No que interessa à análise do instituto da decadência do IRPJ e CSLL, sob o regime do Lucro Real Anual, conforme já explicitado, o fato gerador, no presente caso, considera-se ocorrido no dia 31/12/2015, de sorte que, em qualquer hipótese, cientificado o Auto de infração em 06/07/2020, o argumento do Impugnante não prospera.

117. Rejeitada integralmente a prejudicial de decadência.

Do Mérito. IRRF.

118. Vencida a prejudicial, se passa a estudar a matéria tributável, e nesse aspecto, se verifica que a Autoridade Fiscal deixou de observar o conteúdo do Anexo V da Circular BACEN nº 3.690/2013, e ao tributar com base na Descrição do Código de natureza da operação aposto nos Contratos de Câmbio, desconsiderou a sua correta compreensão. Se não, vejamos.

119. A Fiscalização destacou para lançamento os pagamentos que nos Contratos de Câmbio estão vinculados ao código de natureza de operação 47032. Consta no Anexo VI à Circular BACEN nº 3.690, de 2013:

ANEXO VI À CIRCULAR Nº 3.690, DE 16 DE DEZEMBRO DE 2013

Códigos de classificação de operações relativos a serviços diversos

NATUREZA DA OPERAÇÃO	Nº CÓDIGO
Serviços técnicos e profissionais	
Serviços postais e courier	47001
Serviços de telecomunicações	47018
Serviços de computação	47025
Serviços financeiros	47032
Corretagens em bolsa de mercadorias ao amparo da Res. 2.687	47049
Aluguel de equipamentos	47056
Pesquisa e desenvolvimento	47063

120. Nas Notas Auxiliares à referida Circular, está descrito:

47032: Serviços financeiros:

Pagamento ou recebimento por serviço financeiro prestado por banco, corretora, distribuidora ou outros intermediários financeiros.

Inclui, entre outros: ☐ taxa, comissão e outros encargos de natureza financeira; ☐ tarifa ou outro encargo cobrado por bolsas, mercados de balcão organizado e câmaras ou provedores de serviços de compensação e de liquidação; ☐ serviço financeiro oferecido por empresa de correio; ☐ corretagem; ☐ serviço de agência de rating; ☐ concessão de carta de crédito; e ☐ encargos acessórios incidentes sobre o endividamento externo.

Não inclui: ☐ serviço de seguros (ver Seguros); e ☐ corretagem de operação em bolsa de mercadorias e futuros sob o amparo da Resolução nº 2.687, de 2000.

121. O crédito constituído através do lançamento impugnado ora em litígio tem fundamento legal nos artigos 674, 675, 682, 685, 708 e 710 do RIR/99.

○ Os **artigos 674 e 675** referem-se a pagamentos a beneficiários não identificados ou quando não comprovada a operação ou sua causa. Ocorre que o beneficiário está claramente identificado, Sumitomo Mitsui Banking Corporation, e a operação, salvo prova em contrário não apresentada pela Fiscalização, é o contrato às fls. 919 a 1513. Ademais, nenhuma linha sobre essa motivação se encontra no Termo de Verificação Fiscal.

○ O **artigo 682** define nos incisos I a IV os contribuintes residentes ou domiciliados no exterior do IRRF sobre a renda e proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País.

○ O **artigo 685** contém a regra geral e estabelece as hipóteses de incidência e alíquotas:

Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

[...]

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços;

b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 691, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 245.

○ Na sequência, o RIR 99 cuida da regra específica de incidência no caso dos Serviços Prestados em Zonas de Processamento de Exportação (art. 686). Após, vêm as normas relativas a isenções e reduções, incluindo dispensa de retenção e alíquota zero. A tributação dos lucros e dividendos se encontram nos artigos 692 a 700 e as operações financeiras são tratadas no artigo 701.

○ **O artigo 702 regula a tributação dos rendimentos de financiamentos a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas.**

○ Em outros rendimentos de capital estão os rendimentos de imóveis e películas cinematográficas, artigos 705 a 707.

○ As regras de tributação dos **Rendimentos de Serviços** encontram-se entre os artigos 708 a 711, tratando o art. 709 de Remuneração de Direitos, inclusive Transmissão por meio de Rádio ou Televisão e o art. 711 de Fretes Internacionais; sendo base legal do lançamento o art. 708 e o art. 710, são estes transcritos: (g.n.)

Seção VI Rendimentos de Serviços

Subseção I Serviços Técnicos e Assistência Técnica e Administrativa

Incidência

*Art. 708. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de vinte e cinco por cento, os rendimentos de **serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes** derivados do Brasil e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada (Decreto-Lei nº 1.418, de 3 de setembro de 1975, art. 6º, Lei nº 9.249, de 1995, art. 28 e Lei nº 9.779, de 1999, art. 7º).*

Parágrafo único. A retenção do imposto é obrigatória na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa dos rendimentos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100).

[...]

Subseção III Royalties

*Art. 710. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de **royalties**, a qualquer título (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 3º).*

122. No Manual do Imposto de Renda na Fonte, os códigos de receita relativos a IRRF sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior são:

Código	Especificação da Receita
422	Royalties, Serviços Técnicos e Pagamento de Assistência Técnica
473	Renda e Proventos de Qualquer Natureza
481	Juros e Comissões em Geral
490	Rendimentos de Aplicações em Fundos de Investimento de Conversão de Débitos Externos
610	Serv de Transp Rodov Internac de Carga, por Transportador Autônomo P. Física, Resid na República do Paraguai, considerado Soc Unipessoal nesse País
5192	Obras Audiovisuais, Cinematográficas e Videofônicas
5286	Aplic em Fundos ou Entidades de Invest Coletivo/Aplic em Carteiras de Valores Mobiliários/ Aplic Financ nos Mercados de Renda Fixa ou Renda Variável
9412	Frete Internacionais
9427	Remuneração de Direitos
9453	Juros sobre o Capital Próprio
9466	Benefício ou Resgate de Previdência Complementar e Fapi
9478	Aluguel e Arrendamento

123. Vale repisar que o Termo de Verificação Fiscal assim delimita a matéria tributada:

124. De acordo com o artigo 708 do Regulamento do Imposto de Renda, estão sujeitos à alíquota de 25%, os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do Brasil e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

125. A alíquota foi reduzida a 15%, em virtude da cobrança da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, já que o contribuinte efetuou recolhimentos deste tributo sobre os fatos geradores citados.

124. Como norma complementar, a Instrução Normativa RFB nº 1.455/2014, em seu art. 17, específico sobre rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes, esclarece:

Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

§ 1º Para fins do disposto no caput:

I - classificam-se como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; e

d) exploração de direitos autorais, salvo quando recebidos pelo autor ou criador do bem ou obra;

II - considera-se:

a) serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; e

b) assistência técnica a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedidos.

125. Conquanto não se enquadrarem os pagamentos na hipótese de incidência descrita no Auto de Infração, cumpre mencionar, por fim, tendo em vista argumentação da defesa referente a existência de Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, entre o Brasil e o Japão, internalizada pelo Decreto Legislativo nº 43/1967 e pelo Decreto Executivo nº 61.899/1967; tratado para evitar bitributação entre o Brasil e o Japão, que é regra geral prevista no Código Tributário Nacional – CTN, art. 98, fundamento do art. 997 do RIR 99: os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

126. O tratamento fiscal é aquele pactuado entre o Brasil e o país contratante, com o fim de evitar a dupla tributação internacional da renda, ou o definido na legislação que permita a reciprocidade de tratamento fiscal sobre os ganhos e os impostos em ambos os países.

127. Os acordos internacionais para evitar a dupla tributação prevalecem sobre a legislação interna. O Decreto Executivo nº 61.899/1967 integra, portanto, a legislação tributária e não foi considerado pela Autoridade Fiscal na autuação.

128. Porquanto à luz dos elementos acima demonstrados e por não se confundirem os serviços de que trata o artigo 708 do RIR/99 com serviços financeiros que comportam a descrição do código 47032 da Circular BACEN nº 3.690/2013; nesses termos, é improcedente a autuação referente ao IRRF.

Do Mérito. IRPJ e CSLL.

Infração: Glosa de custos não comprovados.

129. Vale inicialmente ressaltar que a tese fiscal está assentada, basicamente, na divergência que abre em relação à natureza da operação de arrendamento mercantil contratada entre a Impugnante e a PETROBRÁS, em 23/05/2006, a qual envolve os seguintes Contratos:

Contrato de Participação: Contrato do Projeto de Modernização da REVAP traduzido para língua portuguesa celebrado entre Petrobras e Companhia de Desenvolvimento de Plantas Industriais – CDMPI, fls. 919 a 1513.

Contrato de opção de compra entre Petrobras e CDMPI, fls. 1519 a 1586.

Contrato de Empréstimo entre CDMPI e SUMITOMO MITSUI BANKING CORPORATION, fls. 1589 a 1638.

Contrato Subordinado de Empréstimo entre CDMPI, credores subordinados: MITSUI & CO., LTD. e ITOCHU CORPORATION e SUMITOMO MITSUI BANKING CORPORATION, fls. 1640 a 1700.

130. A autuação, nesse ponto, percorre um caminho tortuoso, evitando definir ou mesmo afastar a natureza do custo glosado, optando por sem negar tratar-se de depreciação, na medida em que confirma sua contabilização como tal, destacando a compatibilidade do seu valor com o valor do bem arrendado, afirmar que se trata de “custo” não comprovado; sem, contudo, se reportar à vasta documentação que inclui notas fiscais, recibos, entre outros elementos, ou proceder ao batimento destes com o Razão das contas correspondentes, juntamente com a escrituração completa, disponível no Sped e a que tem acesso na condição de autoridade legalmente competente.

131. A Fiscalização afirma (parágrafo 80 do TVF), relativamente à descrição dos fatos sobre a glosa da despesa considerada indedutível no valor de R\$ 278.258.942,54, que intimado a prestar esclarecimentos acerca da origem dos lançamentos o Contribuinte teria argumentado tratar-se do valor “líquido entre o custo do afretamento (imobilizado) + o montante dos créditos a recuperar PIS e COFINS (9,25%)” e que o documento juntado na resposta “não passa de um demonstrativo de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS sobre as receitas decorrentes do afretamento dos equipamentos da empresa”

132. Diferentemente do entendimento fiscal, o referido documento c/c o Razão das Contas 1302310040 e 1302400002 às fls. 458, 2515, 3243 e 3244, indicam valores relativos a depreciação vinculados a dois ativos cuja utilização teve início com a incorporação em 18/10/2010, a saber:

PA-1-9523-007-1	18/10/2010	UNIDADE-COQUE
PA-1-9523-007-1	18/10/2010	UNIDADE-HDT

133. Sobre a depreciação, é calculado o crédito de PIS e COFINS correspondente, que deduzido da despesa resulta no valor líquido supracitado, referente a imobilizado identificado como “elemento PEP/ PA-1-9523-007-1”, com data de início da depreciação em 18/10/2010:

	UNIDADE-COQUE	UNIDADE-HDT	Depreciação	PIS 1,65%	COFINS 7,6	Valor líquido	JUROS-CAPITALIZ-UNID-COQUE	JUROS-CAPITALIZ-UNID-HDT	Despesa financeira	Custo
janeiro	13.379.458,00	10.484.817,00	23.864.275,00	393.760,54	1.813.684,90	21.656.829,56	1.116.707,00	859.416,00	1.976.123,00	23.632.952,56
fevereiro	12.084.672,00	9.470.157,00	21.554.829,00	355.654,68	1.638.167,00	19.561.007,32	1.008.638,00	776.246,00	1.784.884,00	21.345.891,32
março	13.379.458,00	10.484.817,00	23.864.275,00	393.760,54	1.813.684,90	21.656.829,56	1.116.707,00	859.415,00	1.976.122,00	23.632.951,56
abril	12.947.862,00	10.146.597,00	23.094.459,00	381.058,57	1.755.178,88	20.958.221,54	1.080.683,00	831.693,00	1.912.375,00	22.870.597,54
maio	13.379.458,00	10.484.817,00	23.864.275,00	393.760,54	1.813.684,90	21.656.829,56	1.116.707,00	859.415,00	1.976.122,00	23.632.951,56
junho	12.947.862,00	10.146.597,00	23.094.459,00	381.058,57	1.755.178,88	20.958.221,54	1.080.683,00	831.693,00	1.912.375,00	22.870.597,54
julho	13.379.458,00	10.484.817,00	23.864.275,00	393.760,54	1.813.684,90	21.656.829,56	1.116.707,00	859.415,00	1.976.122,00	23.632.951,56
agosto	13.379.458,00	10.484.817,00	23.864.275,00	393.760,54	1.813.684,90	21.656.829,56	1.116.707,00	859.415,00	1.976.122,00	23.632.951,56
setembro	12.947.862,00	10.146.597,00	23.094.459,00	381.058,57	1.755.178,88	20.958.221,54	1.080.683,00	831.692,00	1.912.375,00	22.870.596,54
outubro	13.379.458,00	10.484.817,00	23.864.275,00	393.760,54	1.813.684,90	21.656.829,56	1.116.707,00	859.415,00	1.976.122,00	23.632.951,56
novembro	12.947.862,00	10.146.597,00	23.094.459,00	381.058,57	1.755.178,88	20.958.221,54	1.080.683,00	831.692,00	1.912.375,00	22.870.596,54
dezembro	13.379.458,00	10.484.817,00	23.864.275,00	393.760,54	1.813.684,90	21.656.829,56	1.116.707,00	859.416,00	1.976.123,00	23.632.952,56
			280.982.590,00	4.636.212,74	21.354.676,84	254.991.700,43			23.267.242,00	278.258.942,43

134. Sobre a composição do ativo, seu custo e depreciação, há que se ter em conta nos autos os vários documentos juntados compondo vasto lastro probatório, *ex vi*: nota de ressarcimento no valor de R\$ 6.897.324,26 (fl. 3257) ref. Recibo WPPR035, contabilizado no livro razão:

Conta	Documento	Data	Valor	histórico
1302400001	100000293	07.07.2009	6.684.035,47	Pagto. WPPR 035001 Ecovap Desp. Importação

135. Fato é que, contrariamente à tese que conduziu o lançamento nessa infração, a Autoridade Tributária, “constata” que os totais de lançamentos efetuados nas contas 1302320040 “Equipamentos para a Renda Deprec e Amort Acum” e 1302328001 “Equip e Inst Cessão Direito de Uso Dep Acumulada Redutora”, ambas com um total de lançamentos de R\$ 304.249.832,00 no ano calendário, corresponde a aproximadamente 10 % do valor da conta do ativo imobilizado 1302310040 “Equipamento para a Renda”, no total de R\$ 3.042.488.293,20.

136. Ademais, a análise fiscal não enfrenta que os registros contábeis na ECD e na ECF resultaram em saldo credor para o custo no valor de R\$ 25.990.889,46 vide Extrato da Escrituração Contábil Fiscal – ECF baixado do Sped, fls. 20710 a 20712 dos autos.

137. Assim, para fins do lançamento, não foi demonstrado porque os documentos comprobatórios apresentados “são absolutamente insuficientes para comprovar os custos de aquisição, construção e incorporação” e também não se encontra no Termo de Verificação Fiscal e no Termo de Diligência, o fundamento para a conclusão de “que não há dúvida de que esse valor teve um impacto negativo na apuração do resultado da empresa, contribuindo substancialmente no montante do prejuízo apurado pelo contribuinte”.

138. É ilustrativo apresentar as razões da autuação em atendimento ao Despacho de Diligência nº 22/2021:

TERMO DE DILIGÊNCIA elaborado pela Autoridade Fiscal: (g.n.)

2. Primeiramente foi questionado ao AFRFB se o Lucro Real apurado no ano calendário de 2015 foi reduzido por custo de depreciação e em que valor.

3. Em seguida foi questionado que parte desse montante se refere aos ativos arrendados nos Contratos de que tratam a autuação.

4. Quanto a esses questionamentos devemos informar que o lucro real foi reduzido por custos que o contribuinte alegou durante a ação fiscal serem de depreciação, no valor de R\$ 278.258.942,54, em decorrência da sistemática utilizada por ele para os registros na conta Custo Afretamento de Equipamentos, em resposta à intimação formulada durante a ação fiscal.

5. Devemos destacar que não há dúvida de que esse valor teve um impacto negativo na apuração do resultado da empresa, contribuindo substancialmente no montante do prejuízo apurado pelo contribuinte.

6. Convém relembrar, conforme se extrai de seu Estatuto Social, que a Impugnante foi constituída com o propósito específico de atender a Petróleo Brasileiro S.A., portanto

quanto ao questionamento “que parte desse montante se refere aos ativos arrendados nos Contratos de que tratam a autuação, devemos informar que a sua totalidade, ou seja, R\$ 278.258.942,54.

7. Ainda quanto aos questionamentos citados anteriormente, devemos informar que durante a ação fiscal, através do Termo de Intimação Fiscal 02 (TIF 02), intimamos o contribuinte a apresentar demonstrativo para o valor de R\$ 278.258.942,54, lançado na DRE da empresa (bloco L300 da ECF) como Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos.

8. Em resposta ao TIF 02, o contribuinte afirmou estar apresentando o arquivo custo do afretamento, e como documento de suporte o “custo do afretamento conforme item 1.2”.

9. Como justificativa argumentou que “o montante do bloco L300 era referente ao montante líquido entre o custo do afretamento (imobilizado) + o montante dos créditos a recuperar PIS e COFINS (9,25%), demonstrado nos controles anexos”.

10. Anexamos ao auto de infração a cópia do “demonstrativo” citado pelo contribuinte e que não passava de uma planilha com os cálculos das contribuições para o PIS e para a COFINS sobre as receitas decorrentes do afretamento dos equipamentos da empresa.

11. Lembramos que o contribuinte prestou a seguinte justificativa para a conta Custo Afretamento de Equipamentos, que segundo o próprio contribuinte é o ponto de partida para os valores lançados na DRE como Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos, sem apresentar a documentação de suporte das suas alegações:

“A CONTA TEM COMO OBJETIVO O REGISTRO DO CUSTO DO BEM(IMOBILIZADO), COM BASE NA DEPRECIAÇÃO DO PERÍODO. DIZ AINDA QUE TODO O REGISTRO EFETUADO NESSA RUBRICA POSSUI EFEITO ZERO NO RESULTADO, POIS DEVIDO À POSSE E O PLENO DIREITO DE USO DE TODOS OS ATIVOS DA

SOCIEDADE(ARRENDADOR) TEREM SIDO TRANSFERIDOS PARA A PETROBRAS(ARRENDATÁRIA), A SOCIEDADE PASSOU A RECONHECER OS COMPROMISSOS CONTRATUAIS RELACIONADOS AO SEU ATIVO IMOBILIZADO COMO CONTAS A RECEBER PELO VALOR IGUAL AO VALOR PRESENTE DO FLUXO DE CAIXA GERADO PELA CONTRAPRESTAÇÃO DO CONTRATO DE ALUGUEL”

12. Portanto é o próprio contribuinte que afirma que os valores lançados como Custo do Afretamento de Equipamentos, ponto de partida para a apuração do Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos constante da DRE, tem por base a depreciação do período.

13. Além disso, constatamos os totais de lançamentos efetuados nas contas 1302320040 “Equipamentos para a Renda Deprec e Amort Acum” e 1302328001 “Equip e Inst Cessão Direio de Uso Dep Acumulada Redutora”, ambas com um total de lançamentos de R\$ 304.249.832,00 no ano calendário, o que corresponde a

aproximadamente 10 % do valor da conta do ativo imobilizado 1302310040 “Equipamento para a Renda”, no total de R\$ 3.042.488.293,20.

14. Anexamos a este termo a planilha K355 – Débitos, “Saldo das Contas Contábeis de Resultado Antes do Encerramento”, onde podemos verificar que o valor de R\$ 304.249.832,00, base para o valor de R\$ 278.258.942,54, aparece como saldo final do período para as contas 3301500001 “Custo Afretamento Equipamentos” e 4800000004 “Depreciação de Bens Destinados para a Renda”.

15. Anexamos também a planilha K355 – Créditos, “Saldo das Contas Contábeis de Resultado Antes do Encerramento, onde o valor de R\$ 304.249.832,00 foi registrado na conta 3301500002 “Ajuste Custo de Afretamento Cessão de Uso dos Bens”.

16. Do total de 304.249.832 foram deduzidos 4.363.212,72 e 21.354.676,74, referentes às recuperações de PIS e COFINS, contabilizados nas contas 3301200010 “Recuperação Créditos PIS PASEP Custos” e 3301200011 “Recuperação Créditos COFINS Custos”.

17. O resultado da operação citada no item anterior, R\$ 278.258.942,54, foi lançado na DRE do contribuinte como “Custo dos Produtos de Fabricação Própria vendidos”.

18. Argumentou o contribuinte em sua impugnação que entre ele e a Petrobras foi realizada uma operação de arrendamento mercantil financeiro.

19. Embora não acatemos esta argumentação, devemos destacar que nos contratos de arrendamento mercantil financeiro o registro da depreciação cabe ao arrendatário, que no caso de confirmação da operação como arrendamento mercantil financeiro seria a Petrobras, e o contribuinte não poderia registrar este valor como custo ou despesa dedutíveis para apuração do lucro real ou prejuízo do período.

20. A fiscalização caracterizou o negócio jurídico celebrado entre a CDMPI e a Petrobras como um arrendamento operacional, e neste caso, a depreciação deve ser registrada pelo locador.

21. Ocorre também que quem suportar o encargo da depreciação, para que goze da dedutibilidade, deve comprová-la.

22. Todo custo, toda despesa, para que goze do “benefício da dedutibilidade” deve ser comprovado.

23. E foi justamente isso o que não ocorreu com o valor de R\$ 278.258.942,54, pois se fosse o caso de ser caracterizado o arrendamento mercantil financeiro, a depreciação somente poderia ser deduzida para efeitos de apuração do resultado pela arrendatária, e se fosse caracterizado o arrendamento operacional, o que foi feito pela fiscalização, para ser dedutível deveria ser comprovada, o que o contribuinte não conseguiu fazer.

24. Através do Termo de Intimação Fiscal de 26/05/2021, elaborado para fins de atendimento da Diligência, com ciência por parte do contribuinte em 01/06/2021, intimamos o mesmo a apresentar demonstrativo para cada bem integrante do contrato de arrendamento celebrado entre a CDMPI e a Petrobras, contemplando a conta de registro do bem no Ativo, seus custos de aquisição, construção e incorporação, bem como a conta redutora de depreciação, com os registros desde a sua constituição até 31/12/2015.

25. Em resposta de 01/07/2021, o contribuinte informou estar apresentando um arquivo denominado “Item 1 – Razão Contábil”, de acordo com o resumo transcrito abaixo:

RAZÃO	DESCRIÇÃO	MONT EM MI
1302310040	Imobilizado	2.809.825.876,70
1302400002	Juros Capitalizados	232.672.416,50
TOTAL		3.042.498.293,20
1302320040	Depreciação	- 1.559.912.158, 20

26. Analisando os documentos juntados pelo contribuinte, e que foram anexados ao processo 18470.721124/202011, podemos afirmar que os mesmos são absolutamente insuficientes para comprovar os custos de aquisição, construção e incorporação, bem como a conta redutora de depreciação, com os registros desde a sua constituição até 31/12/2015.

27. Na verdade foram apresentadas quatro planilhas (Resumo, Imobilizado, Juros Capitalizados e Depreciação) que não servem para comprovar os custos de aquisição, construção e incorporação, nem a depreciação ocorrida.

28. O resumo já foi apresentado no item 25 deste temo. A planilha “imobilizado” traz um “Razão” da conta 1302400001, sem indicar a contrapartida e sem seguir uma ordem cronológica, apresentando valores com históricos em nada esclarecedores.

29. A planilha “Juros Capitalizados” apresenta um “Razão”, também sem indicar a contrapartida e sem seguir uma ordem cronológica, apresentando também valores com históricos também nada esclarecedores.

30. Tratando agora especificamente da depreciação, o contribuinte se limitou a apresentar o “Razão da conta 1302320040”, na verdade foram apresentados

apenas números sem qualquer comprovação, sem indicar sobre quais bens incidiu, e sem indicar as alíquotas aplicadas.

31. Através do Termo de Intimação Fiscal de 26/05/2021, por fim, intimamos o contribuinte a indicar, em caso de o valor de R\$ 278.258.942,54 lançado na DRE do contribuinte como “Custo dos Produtos de Fabricação Própria vendidos” não ter relação com a depreciação dos bens locados, a que se referiam, apresentando o demonstrativo correspondente, com a indicação também das contas contábeis e a anexação dos respectivos Livros Razão.

139. Vê-se que a Fiscalização entende os documentos como simples “planilhas” e não extratos do Livro Razão do Contribuinte, entretanto, na condição de Autoridade Tributária tendo o poder dever de acessar e analisar a escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, não se desincumbiu de demonstrar o que encontrou lá registrado de forma a comprovar erros, omissões ou falsidades nas provas trazidas aos autos.

140. Aliás, em nenhum momento a autuação se reporta a vícios na escrituração; e na crítica que faz ao “Item 1 – Razão Contábil”, fl. 20621 dos autos, mesmo documento apresentado ainda no curso do procedimento fiscal de origem da autuação, fl. 3243 dos autos, aparentemente incorre em equívoco ao afirmar que a “planilha” “imobilizada” não segue uma ordem cronológica. Trata-se de arquivo não paginável, em Excel, extensão ‘.xlsx’, que permite a ordenação pela coluna “Dt.lçto.”.

141. Ainda sobre as observações fiscais, no tocante a alegada ausência de contrapartidas no documento, cumpre lembrar que, em sendo digital a escrituração, tal ausência em nada invalida as informações, podendo ser obtida mediante consulta à Escrituração Contábil Digital – ECD completa disponível no Sistema Sped e de acesso garantido por lei à Autoridade Tributária no exercício de suas funções durante o procedimento fiscalizatório.

142. Por fim, a queixa fiscal referente aos “históricos em nada esclarecedores”, cumpre ressaltar que dadas as limitações de espaço, os históricos nas escriturações contábeis em geral são “nada esclarecedores”, não somente no caso em questão, mas sói acontecer com mais frequência do que talvez gostariam os diferentes atores interessados nos conteúdos contábeis. O procedimento geralmente adotado é solicitar documentos e/ou esclarecimentos à pessoa jurídica, de forma a garantir a correta compreensão do lançamento.

143. Releva também notar que no CONTRATO DE ENGENHARIA, SUPRIMENTO E CONSTRUÇÃO DA MODERNIZAÇÃO DA REFINARIA HENRIQUE LAGE, às fls. 2888 e seguintes, o objeto contratado está assim descrito:

O presente contrato tem por objeto o desempenho, pela CONTRATADA, da engenharia, suprimento e Construção do Projeto de Modernização da Refinaria REVAP relativos ao Pacote incluindo, mas não se limitando, à preparação do Detalhamento de Projeto, fornecimento dos Equipamentos de Construção, suprimento, entrega e (quando aplicável) armazenamento dos Equipamentos e Materiais, Construção, Montagem e Pré Comissionamento, a Assistência ao Comissionamento, Partida e Operação, conforme os termos e condições estipulados neste Contrato.

O Pacote encontra-se especificamente detalhado no Memorial Descritivo (MD) Anexo 1 deste Contrato e nos Documentos Base do Projeto (Adendo do MD).

144. Conforme consta no documento supracitado, destaque-se, a PETROBRAS é proprietária e opera a Refinaria Henrique Lege — REVAP, no Estado de São Paulo, e acordou com a CDMPI para que esta desenvolvesse o projeto de modernização da refinaria, com recursos obtidos de financiamento para ao final dar as Instalações construídas em arrendamento à PETROBRAS.

145. Em princípio, portanto, e salvo prova em contrário não apresentada pela Fiscalização, vislumbra-se, à luz da documentação comprobatória apresentada pela defesa, notadamente dos contratos firmados no âmbito do negócio jurídico e dos registros contábeis presentes nos autos, que os ativos depreciáveis e depreciados estão identificados e compõem em seu conjunto o produto resultante do **Projeto Desenvolvimento e Modernização da planta industrial da Refinaria Henrique Lage – REVAP**.

146. Ainda que assim não fosse, conquanto requerido no Despacho de Diligência 22/2021, a Fiscalização não foi conclusiva no que se refere às informações constantes no registro L300: Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal extraído do Sped (aos autos se junta às fls. 2710 a 2712, o Extrato ECF, baixado do Sped), onde se verifica que ao valor glosado de R\$ 278.258.942,54 corresponde um crédito de R\$ 304.249.832,00. As considerações fiscais:

32. Em resposta a este item o contribuinte “esclareceu” que o montante de 278 milhões refere-se aos bens locados da empresa.

33. Informou ainda que, “contudo, para efeito de estorno desse montante no resultado da empresa, foi demonstrado no registro L300 o valor credor de R\$ 304.249.932,00, conta referencial 3.01.01.03.01.03.

34. Ainda segundo o contribuinte, no Balancete comercial da empresa, nas contas 3301500001 e 3301500002, o valor apenas transitou pelo resultado da empresa, não afetando o lucro contábil do período e a diferença de R\$ 25.990.889,46 refere-se à recuperação de créditos, demonstrada pelas contas 3301200010 e 3301200011.

35. E sendo assim e já que caracterizamos a operação realizada entre a CDMPI e a Petrobras como arrendamento operacional, havia a possibilidade de dedução para fins de apuração do resultado, desde que comprovada, o que não ocorreu, razão pela qual o valor foi incluído em auto de infração como “Custo não Comprovado”, e neste momento, opinamos pela sua manutenção integral.

147. A resposta do Contribuinte em face do TERMO DE DILIGÊNCIA:

13. É que o lançamento contábil apontado pelo fiscal atuante como depreciação jamais afetou o resultado, sendo a opinião do fiscal fruto de uma interpretação manifestamente equivocada sobre os fatos. Como se demonstrará abaixo, embora a Impugnante tenha lançado a débito o montante de R\$ 278.258.942,54 na conta “custo dos produtos de fabricação própria vendidos”, ela lançou, imediatamente depois, a crédito, na conta Custo dos Serviços Prestados, o respectivo estorno daquele valor (R\$ 278.258.942,54), neutralizando o efeito do lançamento a débito anterior.

14. Veja-se que o valor de R\$ 278.258.942,54 lançado a débito na conta 3.01.01.03.01.01 da ECF (o que reduziria o lucro líquido) representava o saldo

combinado de três contas contábeis que registravam um saldo de débito de R\$ 304.249.832,00, que se referia à suposta “depreciação do ativo arrendado”, e o saldo credor de R\$ 25.990.890,46, que se referia a créditos de PIS/COFINS (contas contábeis 3301200010, 3301200010 e 3301500011.

Confira-se tela da ECF que demonstra esse procedimento: [...]

148. O documento trazido à cola, em imagem pouco legível, é parte do registro **L300: Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal** extraído do Sped. Conforme já mencionado, aos autos se junta às fls. 20710 a 20712, o Extrato ECF completo, baixado do Sped, onde se confirma o registro credor no valor de R\$ 304.249.832,00:

L300: Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal			T	N	D/C	ANUAL
3	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO		S	1	D	895.725.124,20
3.01	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO ANTES DO IRPJ E DA CSLL ATIVIDADE GERAL		S	2	D	731.592.503,52
3.01.01	RESULTADO OPERACIONAL		S	3	D	731.592.503,52
3.01.01.03	CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS		S	4	C	25.990.889,46
3.01.01.03.01	CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS VENDIDOS DAS ATIVIDADES EM GERAL		S	5	C	25.990.889,46
3.01.01.03.01.01	(-) Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos		A	6	D	278.258.942,54
3.01.01.03.01.03	(-) Custo dos Serviços Prestados		A	6	C	304.249.832,00
3.01.01.05	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS		S	4	C	1.007.776.736,10
3.01.01.05.01	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL		S	5	C	1.007.776.736,10
3.01.01.05.01.05	Outras Receitas Financeiras		A	6	C	951.351.260,82
3.01.01.05.01.32	Juros Auferidos com Outros Ativos Financeiros Mensurados Pelo Custo Amortizado		A	6	C	35.832.463,65
3.01.01.05.01.99	Outras Receitas Operacionais		A	6	C	20.593.011,63
3.01.01.07	DESPESAS OPERACIONAIS		S	4	D	112.948.820,85

149. Do exposto, estando comprovado na Demonstração do Resultado o valor credor do Custo dos Bens e Serviços, que a Fiscalização não refuta, não há sequer a existência de um custo a ser glosado. Outrossim, a Fiscalização também não se desincumbiu de justificar porque desconsiderou todo o acervo probatório consistente em notas fiscais, recibos, e outros documentos, para fins de demonstrar sua incompatibilidade com os registros contábeis, que se diga, não foram questionados, inexistindo qualquer menção pelo Autuante de indícios de fraudes ou vícios, erros ou deficiências.

150. Nesses termos, não foram carregados aos autos pela Fiscalização, durante o procedimento fiscal de lançamento e diligência, elementos suficientes para sustentar a tese da autuação, portanto, improcedente, nessa parte os Autos de Infração referentes ao IRPJ e CSLL sobre a infração por glosa de custos não comprovados.

Infração: Omissão de receita de arrendamento mercantil operacional.

151. Para análise desta matéria, um primeiro aspecto a ser considerado é que a sociedade de arrendamento mercantil é um tipo de pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade anônima, que deve conter, obrigatoriamente, na sua denominação social a expressão "Arrendamento Mercantil". São supervisionadas pelo Banco Central do Brasil. A Resolução BACEN nº 2.309/1996, disciplina e consolida as normas relativas às operações de arrendamento mercantil e seus termos dispõem: (g.n.)

*Art. 1º As operações de arrendamento mercantil com o tratamento tributário previsto na Lei nº. 6.099, de 12.09.74, alterada pela Lei nº. 7.132, de 26.10.83, somente podem ser realizadas por **pessoas jurídicas que tenham como objeto principal de sua atividade a prática de operações de arrendamento mercantil, pelos bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil e pelas instituições financeiras** que, nos termos do art. 13 deste Regulamento, estejam*

autorizadas a contratar operações de arrendamento com o próprio vendedor do bem ou com pessoas jurídicas a ele coligadas ou interdependentes.

[...]

Art. 3º A constituição e o funcionamento das pessoas jurídicas que tenham como objeto principal de sua atividade a prática de operações de arrendamento mercantil, denominadas sociedades de arrendamento mercantil, dependem de autorização do Banco Central do Brasil.

Art. 4º As sociedades de arrendamento mercantil devem adotar a forma jurídica de sociedades anônimas e a elas se aplicam, no que couber, as mesmas condições estabelecidas para o funcionamento de instituições financeiras na Lei nº. 4.595, de 31.12.64, e legislação posterior relativa ao Sistema Financeiro Nacional, devendo constar obrigatoriamente de sua denominação social a expressão "Arrendamento Mercantil".

Parágrafo único. A expressão "Arrendamento Mercantil" na denominação ou razão social é privativa das sociedades de que trata este artigo.

152. Logo, *a priori* urge identificar se o Contribuinte se enquadra no conceito de sociedade de arrendamento mercantil. Vejamos:

**ESTATUTO SOCIAL DA COMPANHIA DE DESENVOLVIMENTO E
MODERNIZAÇÃO DE PLANTAS INDUSTRIAIS - CDMPI**

CAPÍTULO I - DA DENOMINAÇÃO, SEDE, OBJETO E DURAÇÃO. Artigo
1º - Sob a denominação de COMPANHIA DE DESENVOLVIMENTO E
MODERNIZAÇÃO DE PLANTAS INDUSTRIAIS – CDMPI fica constituída uma
sociedade anônima, que se regerá pelo disposto neste Estatuto e pelas disposições
legais aplicáveis. Artigo 2º - A sociedade tem sua sede e foro na Praia do

153. O objeto social está assim descrito no Estatuto:

Artigo 3º A sociedade tem por objeto social (i) a locação de máquinas e equipamentos industriais construídos, incorporados ou instalados para o desenvolvimento e modernização de plantas industriais; e (ii) toda e qualquer atividade que seja correlata às anteriores e se faça necessária ao alcance de seus fins sociais.

154. À luz do documento acima reproduzido, salvo pelo fato de estar constituída sob a forma de sociedade anônima, não se encontram outros elementos que indiquem tratar-se de sociedade de arrendamento mercantil. Também não consta nos autos a autorização do Banco Central do Brasil. Ademais, de acordo com o objeto social da empresa sua atividade é de locação.

155. Por fim, a referida Resolução conclui:

Art. 33. As operações que se realizarem em desacordo com as disposições deste Regulamento não se caracterizam como de arrendamento mercantil.

156. Não obstante, o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966, em seu art. 109 dispõe que os princípios gerais do direito privado utiliza-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

157. E para fins tributários, a Lei nº 6.099/1974 veio estabelecer o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil, e, ressaltando as operações entre pessoas jurídicas direta ou indiretamente coligadas ou interdependentes, assim como o contratado com o próprio fabricante, assim determina:

Art. 1º O tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil rege-se pelas disposições desta Lei.

Parágrafo único. Considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta Lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta. (Redação dada pela Lei nº 7.132, de 1983)

158. Logo adiante, a Lei infirma no §2º do seu art.2º:

§ 2º Somente farão jus ao tratamento previsto nesta Lei as operações realizadas ou por empresas arrendadoras que fizerem dessa operação o objeto principal de sua atividade ou que centralizarem tais operações em um departamento especializado com escrituração própria.

159. Logo, seja com base nas definições veiculadas pelo Banco Central do Brasil, seja pelas disposições da Lei nº 6.099/1974, o Contribuinte não atende ao conceito de Sociedade de Arrendamento Mercantil (SAM) e a operação amparada no Contrato de Aluguel às fls. 2446 a 2491, não é um contrato tipificado como arrendamento mercantil.

160. Sem embargo, a Lei nº 12.973/2014 determina:

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: (Vigência)

I inciso VIII do caput do art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, com a redação dada pelo art. 9º ;

II §§ 3º e 4º do art. 13 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com a redação dada pelo art. 2º;

III arts. 46, 47 e 48;

IV § 18 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com a redação dada pelo art. 54;

V § 26 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a redação dada pelo art. 55; e

VI § 14 do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, com a redação dada pelo art. 53.

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

Art. 50. Aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições contidas nos arts. 2º a 8º, 10 a 42 e 44 a 49. (Vigência)

161. O inciso VIII do caput do art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e §§ 3º e 4º do art. 13 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, vedam a dedução de despesa de depreciação gerada por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária.

162. Os dispositivos citados das Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004, referem-se a exclusão para fins de apuração do PIS e COFINS devidos pela arrendatária, de créditos relativos ao bem arrendado.

163. Importam ao caso, especialmente, os artigos 46, 47 e 48 da Lei nº 12.973/2014 que estabelecem: (g.n.)

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. (Vigência)

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

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.

164. O foco da autuação é a descaracterização da operação de arrendamento mercantil financeiro. A Fiscalização considera que a operação não constitui arrendamento mercantil financeiro por não atender aos requisitos desta conceituação legal, destacando: descrição que permita a perfeita identificação dos bens, condições para o exercício do direito de compra, e estabelecimento do preço ou critério para sua fixação.

165. Portanto, para dar prosseguimento à análise, é condição *sine qua non* perquirir se há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo, situação que identificará se o regime tributário a que se submete a operação é o dado no artigo 46 acima transcrito.

166. Analisando o contrato firmado entre a CDMPI (Devedora) e a Petrobrás (Patrocinadora) datado de 23/05/2006, para aluguel de ativos do projeto, a Fiscalização nele identificou o período do aluguel (20 anos a partir de 23/05/2006) com cronograma de pagamentos a partir de 2009, num total (em valor nominal) de R\$ 3.824.000.000,00. Identificou também, Cláusula 3.4, a sistemática de reajustes do valor base. Afirma que no documento consta expressamente no item 3.4.1 que a Petrobrás reconhece expressamente que a CDMPI está assumindo uma dívida em dólares para tornar possível o desenvolvimento, a propriedade, a aquisição e a construção dos ativos do projeto. E que não se encontra cláusula relativa à opção de compra, estando, contudo previsto nos itens 5.1 Reserva de domínio legal e 5.2. Entrega e Devolução do Ativos do Projeto, a devolução dos bens ao final do período. No TVF transcreve:

5.1 Reserva de domínio legal

A Devedora terá pleno domínio legal, e deterá todas propriedades relacionadas, dos Ativos do Projeto em todo o tempo durante o Período de Aluguel não obstante a entrega e a posse dos mesmos pelo Patrocinador, sendo tais direitos do Patrocinador apenas aqueles de uma Pessoa alugando uma propriedade de outra Pessoa.

5.2 Entrega e Devolução dos Ativos do Projeto.

[...]

5.2.2 Na Data de Término, os Ativos do Projeto serão devolvidos à Devedora de acordo com esta cláusula 5.2.2...

5.2.3 os Ativos do Projeto deverão ser devolvidos à Devedora substancialmente na mesma ordem e estado em que foram entregues

167. Cita a existência de um Contrato de Participação, também celebrado em 23/05/2006, entre a Petrobrás (Patrocinadora), a CDMPI (Tomadora), a Japan Bank for International Cooperation e outras instituições financeiras, que regula a forma do negócio, assim resumindo: a CDMPI, através de empréstimos internacionais obteve recursos para a aquisição e construção, do projeto, cabendo à Petrobrás pagar o aluguel dos bens enquanto produto final, bem como gerenciar a operação e a manutenção dos ativos do projeto, em benefício da tomadora, ou seja, da CDMPI.

168. Entende que os riscos do negócio permanecem com a CDMPI, na medida em que esta, segundo o referido Contrato, é responsável, às suas custas e expensas, por obter as aprovações governamentais, cumprir os requisitos legais ambientais exigidos para o funcionamento dos ativos, manter os direitos e franquias necessários à titularidade dos ativos do projeto, sem gravames. Ressalta que de acordo com o item 9.33 do Contrato de modernização da REVAP, compete à CDMPI reembolsar a Petrobrás por seus custos e despesas.

169. Contrapondo-se a este argumento fiscal (transferência de riscos), o Impugnante destaca a Cláusula 3.8 do Contrato de Aluguel, fls. 2467/2468 dos autos: “as obrigações e responsabilidades do Patrocinador no âmbito desse Contrato (...) serão absolutas, irrevogáveis e incondicionais e não serão de nenhuma maneira liberadas, canceladas ou de qualquer forma reduzidas por qualquer razão, incluindo: (i) qualquer defeito no direito a ou na condição, planejamento, operação, qualidade ou aptidão para uso dos Ativos do Projeto, ou qualquer restrição sobre, impedimento ou cerceamento de ou interferência sobre qualquer uso ou incapacidade para uso dos Ativos do Projeto”, a Cláusula 4.1, fls. 2469/2470, segundo a qual, cabe à PETROBRÁS, a partir da data da entrega do ativo, as atividades de gerenciamento, manutenção e operação, a Cláusula 4.3 (“4.3 Pagamento de Custos e Despesas”), fl. 2472, onde a PETROBRAS assume de maneira irrestrita todos os custos e despesas inerentes ao Ativo, bem como a Cláusula 4.5 (“4.5 Padrões Operacionais”), fl. 2473, na qual a PETROBRAS se obriga a operar os ativos de acordo com as melhores práticas industriais e legais, inclusive do ponto de vista ambiental.

170. Vê-se, pois, que em matéria de transferência de riscos não se encontram os autos em terreno firme, de sorte que não pode a Fiscalização afastar, numa simples leitura de um único documento, dentre os muitos que compõem e constituem o arcabouço da operação, o modelo de tributação adotado pelo autuado; cabendo verificar-se nos demais elementos e sob outros aspectos a correta qualificação do negócio.

171. No que toca à ausência de previsão de opção de compra no Contrato de Aluguel, deve ser observado que a própria Fiscalização registra que foi apresentado um Contrato de Opção de Compra, também celebrado em 23/05/2006, entre a MITSUI e CO LTD, ITOCHU CORPORATION, a PETROBRAS (Patrocinador), CDMPI INVESTMENT CO LTD (Holdco 1), CDMPI HOLDING CO (Holdco 2), a CDMPI (MUTUÁRIO) e CITIBANK.

172. Acerca deste documento, o resumo trazido pela Autoridade Fiscal menciona que nele há previsão de incorporação de empresas, titularidade de ações e prorrogação de empréstimos, e o registro de um contrato de compra e venda firmado em 09/03/2005 entre a Mitsui, a Petrobrás e a CDMPI, rescindido em 23/05/2006.

173. Quanto ao objeto deste Contrato (Opção de Compra), a Autoridade Fiscal enfrenta dificuldade para compreensão de uma cláusula, que, conquanto não transcreva como afirma, se pode deduzir seja a que resume no parágrafo anterior no texto do TVF:

51. Por fim, simultaneamente com o Contrato de Participação, as partes concordaram em celebrar um contrato estabelecendo determinados direitos e obrigações dos investidores em participação e das Holdcos em vender (e dos investidores em participação em fazer com que as Holdcos vendam) e determinados direitos e obrigações do Patrocinador em comprar as ações da Holdco 1 de titularidade da Holdco2 ou as ações do mutuário, de titularidade da Holdco 1 e da Holdco 2 ou os ativos do mutuário.

52. [...], após a leitura dos elementos apresentados e da confusa cláusula transcrita acima (sic), entendemos que os contratos apresentados pelo contribuinte estão em total dissonância com os requisitos estabelecidos pelo artigo 7º da Resolução 2.309 do Banco Central.

174. Para melhor compreensão dos termos de um Contrato, é usual que nele sejam consignados alguns conceitos, cuja consulta é ferramenta assaz útil para todos os atores e interessados no seu conteúdo e efeitos, tais como os contratantes, anuentes, garantidores, coobrigados, testemunhas, órgãos de registro, controle e fiscalização, etc. E são essas definições que o Impugnante traz à cola em sua defesa, de forma a demonstrar que o requisito de opção de compra pelo arrendatário está atendido, as quais (já transcritas no relatório desta Voto) podem ser lidas às fls. 2819/2820.

175. E da leitura do documento, fica hialino que à PETROBRÁS foi conferido um direito de opção de compra.

176. Desta sorte, nessa parte, divirjo da douda Autoridade. No “Considerando” (E) do referido documento não vislumbro a confusão mencionada. Segue transcrito *in verbis* o dispositivo contratual:

(E) Simultaneamente com a celebração do Contrato de Participação por, entre outros, o Patrocinador, os Investidores em Participação, o Mutuário e os Mutuantes, as Partes concordaram em celebrar este Contrato, estabelecendo determinados direitos e obrigações dos Investidores em Participação e das Holdcos em vender (e dos Investidores em Participação em fazer com que as Holdcos vendam), e determinados direitos e obrigações do Patrocinador em comprar de acordo com os termos deste Contrato:

1. as ações da Holdco 1 de titularidade da Holdco 2; ou 2. as ações do Mutuário, conforme aplicável, de titularidade da Holdco 1 e Holdco 2; ou 3. os Ativos do Mutuário.

177. Numa leitura mais pausada e anotada, revisitando o texto, extraem-se os seguintes dados:

O texto: “(E) Simultaneamente com a celebração do Contrato de Participação por, entre outros, o Patrocinador, os Investidores em Participação, o Mutuário e os Mutuantes, as Partes [...] concordaram em celebrar este Contrato, estabelecendo [...] determinados direitos e obrigações dos Investidores em Participação e das Holdcos em vender (e dos Investidores em Participação em fazer com que as Holdcos vendam), e determinados direitos e obrigações do Patrocinador em comprar de acordo com os termos deste Contrato[...].”

•NOTA 1. Quem ? as Partes:

MITSUI & CO., LTD. (Investidor em Participação)

ITOCHU CORPORATION (Investidor em Participação)

PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRAS (Patrocinador)

CDMPI INVESTMENT CO., LTD. (Holdco 1)

CDMPI HOLDING CO., LTD. (Holdco 2)

COMPANHIA DE DESENVOLVIMENTO E MODERNIZAÇÃO DE PLANTAS INDUSTRIAL CDMPI (Mutuário) e

CITIBANK, N.A (Agente de Garantia)

•*NOTA 2: Quais direitos e obrigações ?*

dos Investidores em Participação, e das Holdcos (ou daqueles que comandam estas) em VENDER ...

do Patrocinador (Petrobrás) em COMPRAR ...

•*NOTA: Vender/Comprar o quê ?*

1. as ações da Holdco 1 de titularidade da Holdco 2; ou

2. as ações do Mutuário, conforme aplicável, de titularidade da Holdco 1 e Holdco 2; ou

3. os Ativos do Mutuário.

178. As relações societárias existentes são discriminadas no “Considerando” (C), que se pode assim resumir:

Holdco 2 (CDMPI HOLDING CO., LTD) foi incorporada junto aos Investidores em Participação (MITSUI e ITOCHU) como os únicos acionistas, Holdco 1 (CDMPI INVESTMENT CO., LTD.) foi incorporada junto à Holdco 2 (CDMPI HOLDING CO., LTD.) como a única acionista e as ações do Mutuário (CDMPI) são atualmente de titularidade da Holdco 1 (CDMPI INVESTMENT CO., LTD.) e Holdco 2 (CDMPI HOLDING CO., LTD.) como as únicas acionistas.

179. Em apertada síntese, a MITSUI e a ITOCHU são titulares da Holdco2 (holding), por sua vez, titular direta e indireta (através da Holdco 1 – Invest) da CDMPI.

180. Daí, não há dificuldade em compreender que o Contrato de Opção de Compra, vinculado ao Contrato de Participação estabelece direitos e obrigações dos Investidores em Participação e das Holdcos em vender (e dos Investidores em Participação em fazer com que as Holdcos vendam), e determinados direitos e obrigações do Patrocinador em comprar de acordo com os termos deste Contrato.

181. Como bem destaca o Impugnante, a definição do “Direito de Compra dos Ativos do Mutuário” que consta na Cláusula 1.1 do Contrato de Opção de Compra, fl. 1523, não deixa dúvida quanto a este direito garantido ao Patrocinador (PETROBRAS).

182. Seguindo esta trilha, resta por fim verificar se o direito previsto no Contrato de Opção de Compra refere-se aos ativos arrendados.

183. Na pauta da descrição dos bens objeto do arrendamento, com todas as características que permitam sua perfeita identificação, a Fiscalização expõe que na escrituração da CDMPI se encontra Ativo Não Circulante Imobilizado Conta 1302310040 “Equipamentos

para a Renda”, no valor de R\$ 3.042.488.293,20, não sendo localizadas informações discriminadas dos bens que a compõem, conforme prevê o artigo 3º da lei 6.099/74.

184. Mesmo frente à informação do Contribuinte de que o registro dos bens se encontra nas contas 1302310040, 1302318001, 1302320040, 1302328001, 1303110001, 1303110009, 1303120001 e 1303120009, a Autoridade Fiscal conclui que não há na contabilidade apresentada a especificação de quais seriam os ditos “Equipamentos para Renda” ou “Equipamentos e Instalações”, limitando-se a afirmar que foram citadas contas referentes a gastos pré-operacionais, que absolutamente não seriam passíveis de um arrendamento.

185. Em face a esta análise considera que há total descumprimento à lei 6.099 de 12/09/1974 e à Resolução nº 2.309 do Banco Central do Brasil, sendo absoluta inviabilidade de enquadramento do contrato celebrado entre a CDMPI a Petrobras como de arrendamento mercantil financeiro.

186. Nos autos o arcabouço probatório é composto dos seguintes documentos: Contrato de Aluguel, Contrato de Participação de engenharia, suprimento e Construção do Projeto de Modernização da Refinaria REVAP ((EPC16), Certificado de aceite final do EPC.

187. Os Certificados de Aceite Final (EPC 2) e (EPC 3) atestam a conclusão satisfatória dos itens do **projeto para o desenvolvimento e a modernização da e planta industrial da Refinaria Henrique Lage – REVAP:**

a) Em 01/10/2011, CERTIFICADO DE ACEITE FINAL Subpacote 2 (EPC 2):

U276 Unidade de Coque de Petróleo

U311 Interligações (Parcial)

b) Em 31/10/2011, CERTIFICADO DE ACEITE FINAL Subpacote 3 (EPC 3):

U266 Unidade de Hidrotratamento de Nafta de Coque;

U234/ U235 Unidades de Recuperação de Enxofre;

U238 Unidades de Tratamento de Gás Residual;

U672 Pátio de Armazenamento de Enxofre;

U311 Interligações (Parcial);

U603 Área de Armazenamento de DEA

188. No CONTRATO DE ENGENHARIA, SUPRIMENTO E CONSTRUÇÃO DA MODERNIZAÇÃO DA REFINARIA HENRIQUE LAGE, às fls. 2888 e seguintes, o objeto contratado está assim descrito:

O presente contrato tem por objeto o desempenho, pela CONTRATADA, da engenharia, suprimento e Construção do Projeto de Modernização da Refinaria REVAP relativos ao Pacote incluindo, mas não se limitando, à preparação do Detalhamento de Projeto, fornecimento dos Equipamentos de Construção, suprimento, entrega e (quando aplicável) armazenamento dos Equipamentos e Materiais, Construção, Montagem e Pré-Comissionamento, a Assistência ao Comissionamento, Partida e Operação, conforme os termos e condições estipulados neste Contrato.

O Pacote encontra-se especificamente detalhado no Memorial Descritivo (MD) Anexo 1 deste Contrato e nos Documentos Base do Projeto (Adendo do MD).

189. Vale ressaltar, conforme consta no documento supracitado, a PETROBRAS é proprietária e opera a Refinaria Henrique Lege — REVAP, no Estado de São Paulo, e acordou com a CDMPI para que esta desenvolvesse o projeto de modernização da refinaria, com recursos obtidos de financiamento para ao final dar as Instalações construídas em arrendamento à PETROBRAS.

190. Consta nas notas explicativas às demonstrações contábeis elaboradas por auditores independentes (ex vi fl. 2635 dos autos, ref. Ano calendário 2018):

A Assembleia Geral Extraordinária realizada em 9 de março de 2005, deliberou a alteração da razão social para Companhia de Desenvolvimento e Modernização de Plantas Industriais CDMPI, modificando nessa mesma data seu objeto social, que passou a ser a incorporação de ativos, construção, realização de estudos técnicos, elaboração de projetos e desenhos técnicos, planejamento, instalação de plantas industriais, locação ou arrendamento de bens por ela construídos, incorporados ou instalados, manutenção e assistência técnica, prestação de serviços técnicos e toda e qualquer atividade que seja correlata às anteriores e se faça necessária ao alcance de seus fins sociais. O objetivo principal deste projeto é elevar a capacidade da Refinaria Henrique Lage REVAP em processar óleo pesado nacional, ajustar o diesel por ela produzido às novas especificações nacionais e reduzir a quantidade de emissão de poluentes, por meio da criação de uma unidade de Coqueamento Retardado, uma unidade de Hidrotratamento de Nafta de Coque e outras unidades correlatas a serem instaladas nesta mesma refinaria.

191. Consta do Relatório supra:

Os ativos da Sociedade entraram em operação em 18 de outubro de 2010 (U-276 unidade de Coqueamento Retardado) e 16 de dezembro de 2010 (U-266 unidade de Hidrotratamento de Nafta de Coque).

A Sociedade apresentou em 31 de dezembro 2018 prejuízo líquido no valor de R\$ 709.239 e patrimônio líquido negativo de R\$ 1.887.803 (R\$ 1.178.564 em 2017). Contudo, a Sociedade possui o direito, garantido em contrato, de reajustar os valores a receber dos compromissos assinados com a Petrobras, como forma de garantir que a Sociedade tenha caixa suficiente para honrar suas dívidas de curto prazo.

O faturamento da Sociedade considera sua necessidade de caixa para pagamento do serviço da dívida, adquirida para formação dos ativos.

Em 2021, ao final dos contratos de financiamentos, a Petrobras terá a opção de compra das ações da CDMPI.

A Sociedade foi constituída com o objetivo de atender às necessidades das operações e o plano de negócios e de gestão da Petróleo Brasileiro S.A. - Petrobras. Estas demonstrações financeiras devem ser lidas neste contexto.

192. A partir do Razão Contábil da Conta 1302310040 EQUIPAMENTOS PARA RENDA; é extraído o seguinte resumo:

Rótulos de Linha	Soma de	Mont.em MI	
ecovap	1.336.176.686,82	48%	
sd ant	661.293.659,32	24%	
toyo	193.960.671,20	7%	
setal	145.613.693,98	5%	
rip	49.968.627,56	2%	
cosntrutor	40.523.387,45	1%	
confab	36.512.632,27	1%	
hci	31.168.626,55	1%	
cbc	26.036.000,00	1%	
delp	24.233.234,92	1%	
metasa	19.277.374,96	1%	
engemetal	17.862.142,18	1%	
gea	16.816.484,64	1%	
tecval	15.592.609,76	1%	
ksb	14.986.702,61	1%	
oas	13.379.968,57	0%	
rockfibras	13.313.920,33	0%	
metalurgic	13.055.703,53	0%	
flowserve	12.406.788,80	0%	
metso	10.826.515,63	0%	
v&m	10.806.018,19	0%	
polimix	9.164.671,21	0%	
senior	8.464.367,47	0%	
ressarcimento	8.300.207,92	0%	
ebse	8.170.756,75	0%	
itt	7.636.536,13	0%	
bardella	7.392.437,24	0%	
medabil	7.291.233,17	0%	
tyco	6.984.250,57	0%	
neuman	6.869.717,87	0%	
prysmian	6.368.270,71	0%	
adiantamento	5.461.625,42	0%	
poliron	4.734.693,29	0%	
scai	4.571.195,35	0%	
jaragua	4.284.880,23	0%	
jmb	3.620.270,89	0%	
dresser	3.465.588,05	0%	
sandvik	3.426.664,50	0%	
lime	2.870.781,35	0%	
valvulas c	2.829.773,63	0%	
dedini	2.474.053,17	0%	
inbranox	2.419.808,46	0%	
difal	2.340.775,22	0%	
outros	1.260.283,15	0%	
de nadai	1.244.762,77	0%	
zeppelin	885.631,95	0%	
nova americana	621.670,42	0%	
engestrauss	547.031,65	0%	
lupatech	535.004,90	0%	
geraltec	93.072,84	0%	
crosby	45.964,64	0%	
mitsui	1.330,61	0%	
estorno	(18.362.884,10)	-1%	
Total Geral	2.809.825.876,70	100%	

193. Somados os juros, o total = R\$ 3.042.498.293,20:

Rótulos de Linha	Soma de	Mont.em MI
jbic		65.300.859,57
comercial loan		50.920.164,71
variação cambial		44.174.819,38
outros itens		35.450.291,33
Brasol		27.159.607,09
desp financiamento		22.823.149,81
subordinated loan		21.779.704,21
intercreditor ag		37.892,57
sd ant		(7.827.627,05)
receita financiamento		(27.146.445,12)
Total Geral		232.672.416,50

194. É sabido, inclusive a Fiscalização explicita no TVF, que para as empresas arrendadoras sujeitas ao tratamento tributário da lei 6.099/74, o valor da contraprestação é considerado receita da atividade da pessoa jurídica e serão dedutíveis os encargos de depreciação gerados por bem objeto de arrendamento mercantil, e para as demais pessoas jurídicas não sujeitas ao tratamento tributário da lei 6.099/74, a receita relativa a operação de arrendamento mercantil será a contraprestação pelo arrendamento quando realizarem operações em que não haja transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes a propriedade do ativo (o denominado arrendamento mercantil operacional); diferentemente, quando realizarem operações em que haja transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes a propriedade do ativo, o IRPJ e a CSLL serão apurados sobre a diferença entre o valor do contrato de arrendamento e o somatório dos custos diretos e iniciais e custo de aquisição, produção ou construção dos bens arrendados, proporcional no valor de cada contraprestação (chamado arrendamento mercantil financeiro).

195. Sem embargo, a par dos elementos acima resumidos, havendo concluído como inaceitável atribuir à operação a natureza de arrendamento mercantil financeiro, a Autoridade Fiscal registra informação do Contribuinte de que os pagamentos recebidos do leasing foram reconhecidos como receita financeira, entretanto, nada acrescenta nesse aspecto, o qual se afigura relevante, na medida em que em nenhuma hipótese, seja arrendamento operacional, seja financeiro, aplicar-se-á, concomitantemente, os dois regimes de tributação (aluguel vs resultado).

196. Ao longo das respostas apresentadas pelo Fiscalizado durante o procedimento fiscal, aduz este que apropriou como receita financeira os efeitos dos ajustes a valor presente das contraprestações do aluguel. Com efeito, consta no Razão das contas e no Relatório ECF:

3403100004 REC FINANC APLICAÇÃO FIDC EMPRÉSTIMOS E RECEBÍVEIS	35.832.463,65
3409600099 RECEITAS EVENTUAIS	20.593.011,63
3403310001 RECEITA FINANCEIRA CESSÃO DIREITO DE USO EMP CONS	939.249.797,21
3404100004 ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA TERC IMPOSTOS A RECUPERA	11.648.094,29
3101330001 AFRETAMENTOS DE EQUIPAMENTOS EMPRESA CONSOLIDADA	434.770.311,74
Soma	1.442.093.678,52
RECEITAS total na ECF	1.007.776.736,10
Divergência	434.316.942,42

197. Não obstante, tendo em vista que a base de cálculo do IRPJ e CSLL é o Lucro Real, e este é resultado de ajustes (adição e exclusões) ao Lucro Líquido, foi requerido no Despacho de Diligência, documentação e esclarecimentos do Contribuinte a respeito da adição promovida no valor de R\$ 570.260.505,04 e Exclusão no valor de R\$ 1.333.184.695,75.

198. Quanto aos quesitos da diligência, foi por fim requerido que à luz dos documentos e esclarecimentos apresentados, a Autoridade Tributária elaborasse Relatório Conclusivo que incluísse a descrição dos fatos relevantes do procedimento fiscal, e as considerações julgadas pertinentes acerca dos documentos e cálculos apresentados pelo Intimado, apontando eventuais erros, inconsistências ou outros defeitos não sanados passíveis de influir no resultado tributável; bem como que se manifeste quanto aos efeitos do resultado da diligência sobre os Autos de Infração.

199. Tal orientação leva em conta, não somente o dever de cautela, mas também a persecução do princípio da Verdade Material e do Devido Processo Legal, bem como advém do pressuposto legal de que é a Autoridade Tributária, no exercício da atividade fiscal, o agente competente e apto a acessar não somente documentos e arquivos, mas também a escrituração contábil completa do Contribuinte.

200. Sobre o quesito referente aos ajustes no Lucro Real, a Fiscalização relata os esclarecimentos prestados pelo Contribuinte:

"A esse ajuste estão somados os valores resultantes do cálculo das contraprestações mensais, conforme dispõe o art. 87 da IN RFB 1.515/14 e valores de ajuste dos encargos financeiros do contas a receber, calculada pelo fluxo de recebimentos da operação contra o seu efetivo recebimento, os respectivos valores são: R\$ 57.347.090,29 e R\$ 512.913.414,75. "

"A CDMPI é arrendadora (tipo financeiro CPC 06), o resultado da operação, valor determinado em reais das contraprestações até o fim do contrato foi calculado pelo fluxo esperado de recebimentos do contrato, verificar planilha "Cálculo leasing" tabela Rateio fluxo de recebimentos. As adições corresponderam ao resultado proporcional ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato."

"A adição de R\$ 512.913.414,75 representa um ajuste do contas a receber referente aos encargos financeiros do fluxo de caixa esperado contra o efetivo recebimento, os valores que compõem esse montante foram contabilizados nos meses de novembro e dezembro pelos documentos contábeis de nº 100018700 e 100020501. "

"Conforme, previsto no § 1º do art. 46 da Lei nº 12.973, de 2014, a entidade deve neutralizar através de adições e exclusões ao Lucro Real, os registros dos novos métodos e critérios contábeis, tendo em vista que, a tributação deva ocorrer pelo resultado proporcional ao valor da contraprestação."

"Até o mês de outubro de 2015, foi reconhecido no resultado da empresa os encargos financeiros, levando-se em conta o fluxo de caixa esperado do contrato e o efetivo recebimento que ocorreu em novembro de 2014. Dessa forma, os valores desse período foram ajustados no Lalur e Lacs pelos registros contábeis dos encargos do leasing conta 3403310001."

201. Sem tecer comentários e sem apontar erros, inconsistências ou outros defeitos ou equívocos nos referidos esclarecimentos, o Fiscal encerra o assunto:

52. Além dos esclarecimentos citados nos itens acima, constam dos documentos entregues pelo contribuinte outras informações, que podem ser checadas nos documentos “Resposta item 3 adição exclusão”, “Cálculo Leasing” e “Balancete”, que recebemos do contribuinte e anexamos ao processo 18470.721124/2020-11.

53. Passando agora a outro ponto destacado pela Turma de Julgamento, informamos que pelo confronto das contas de resultado, o contribuinte apurou um Resultado Líquido do Período antes do IRPJ e da CSLL de R\$ 731.592.503,52 (devedor).

202. Portanto, a manifestação da Autoridade Fiscal apenas relata a intimação, a resposta, e apresenta sua conclusão:

57. Concluída esta Diligência, opinamos pela manutenção das infrações citadas no item anterior, em seus valores integrais.

203. Inexistindo qualquer observação fiscal quanto ao resultado proporcional às contraprestações recebidas do arrendamento, cálculo demonstrado no arquivo não paginável (extensão .xlsx) à fl. 20623, correspondente à adição no valor de R\$ 57.347.090,29, ou qualquer questionamento relacionado a adição insuficiente ou exclusão indevida, têm-se que a receita foi oferecida à tributação sob a égide do regime aplicável ao arrendamento financeiro.

204. Repise-se: em nenhuma hipótese aplicar-se-á concomitantemente dois regimes de tributação (arrendamento operacional vs arrendamento financeiro) para um mesmo rendimento.

205. *Ex vi* de todo exposto, VOTO por julgar a IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE EM PARTE, para rejeitar a preliminar de nulidade, e no mérito, exonerar integralmente o crédito constituído.

[...]

Eis as **ementas** do voto da decisão recorrida:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 20/05/2015, 19/11/2015

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação a existência de pagamentos antecipados do mesmo tributo e período atrai a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

No que tange o IRRF, é condição essencial para que a contagem da decadência se dê pelo art. 150, § 4º e não pelo art. 173, inciso I, ambos do CTN, existir recolhimento antecipado com mesmo código de receita, período de apuração e vencimento do fato gerador da espécie autuada.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PERÍODO DE APURAÇÃO ANUAL.

O fato gerador do Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no regime de tributação do Lucro Real Anual é o dia 31/12/2015 (ou a data do encerramento das atividades, no caso de liquidação), termo *a quo* da contagem do prazo decadencial da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário. Regra geral, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito do IRPJ e CSLL devidos sobre o regime de lucro real anual decai 5 anos contados da data do encerramento do período de apuração, que se dá em 31 de dezembro do ano-calendário.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE INEXISTENTE.

As hipóteses que ensejam a nulidade da autuação são as taxativamente descritas na lei, quais sejam, lavratura de atos e termos por pessoa incompetente; e prolação de despachos e decisões por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2015

CONSERVAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS.

Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

ARRENDAMENTO MERCANTIL. NATUREZA. FORMA DE TRIBUTAÇÃO.

No arrendamento mercantil financeiro o regime de tributação equivale ao de uma compra e venda a prazo. É característica do arrendamento mercantil financeiro a previsão contratual da opção de compra do bem pelo arrendatário pactuada no início do contrato e a transferência dos riscos. Pode ficar responsável pela manutenção do bem o arrendador ou o arrendatário.

A receita no arrendamento mercantil operacional são as prestações que constituem seu objeto; o regime de tributação equivale ao de uma locação.

ARRENDAMENTO MERCANTIL. DEPRECIAÇÃO. DEDUTIBILIDADE.

Os custos de depreciação numa operação de arrendamento serão contabilizados pelo arrendador no arrendamento operacional e pelo arrendatário no arrendamento mercantil financeiro.

GLOSA DE DESPESA NÃO DEDUZIDA. IMPOSSIBILIDADE.

É condição para a glosa de despesas demonstrar a correspondente dedução no resultado tributável.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Data do fato gerador: 20/05/2015 E 19/11/2015

IRRF. REMESSA AO EXTERIOR. FUNDAMENTO LEGAL.

O fundamento legal da incidência tributária não pode estar dissociado do fato gerador do tributo.

O fato gerador do imposto de renda na fonte sobre pagamento por royalties, serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes não comporta as despesas bancárias, nem se confunde com o fato gerador do imposto de renda incidente na fonte sobre despesas financeiras de juros e comissões.

IRRF. REMESSA AO EXTERIOR. SERVIÇOS TÉCNICOS OU PROFISSIONAIS.

Considera-se serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico.

IRRF. REMESSA AO EXTERIOR. SERVIÇOS TÉCNICOS OU SERVIÇOS FINANCEIROS. DISTINÇÃO.

O que define a natureza da operação relativa à remessa de recursos ao exterior no contrato de câmbio é o documento contratual que lhe dá suporte.

O código de natureza da operação informado no contrato de câmbio segue regras definidas pelo BACEN, e deve ser consultado para identificação do negócio que lhe deu origem, mas não para definição dos efeitos tributários.

Para fins tributários não se confundem serviços financeiros com serviços técnicos e profissionais.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2015

MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o Auto de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, inexistindo motivo diverso na contestação do Impugnante, e ausente qualquer outra circunstância de ordem jurídica que enseje tratamento distinto, *mutatis mutandis*, devem ser estendidas as conclusões da análise ao lançamento referente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, em razão da relação de causa e efeito entre as matérias.

Conclusão

É o voto, negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano