



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

Processo n° 16327.720056/2017-98
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-005.804 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2019
Matéria PIS e COFINS
Recorrente DIBENS LEASING S/A - ARRENDAMENTO MERCANTIL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/01/2012, 28/02/2012

SOCIEDADES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. SUPERVENIÊNCIA DE DEPRECIAÇÃO

Os ajustes de superveniência de depreciação são meramente escriturais e temporais e têm como objetivo único e exclusivo o de aperfeiçoar a informação contábil prestada pelas demonstrações financeiras aos usuários. De forma alguma podem aumentar ou diminuir o efetivo resultado econômico-financeiro do contrato, base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 28/02/2012, 31/01/2012

SOCIEDADES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. SUPERVENIÊNCIA DE DEPRECIAÇÃO

Os ajustes de superveniência de depreciação são meramente escriturais e temporais e têm como objetivo único e exclusivo o de aperfeiçoar a informação contábil prestada pelas demonstrações financeiras aos usuários. De forma alguma podem aumentar ou diminuir o efetivo resultado econômico-financeiro do contrato, base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira (Presidente).

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

"Em 07/02/2017, foram lavrados os dois autos de infração objeto deste processo, nos quais se formaliza, em relação aos sujeitos passivos Dibens Leasing S/A - Arrendamento Mercantil (contribuinte) e Banco Itaucard S.A. (responsável), a exigência de crédito tributário no valor total de R\$ 51.494.869,44, assim discriminado:

	Principal	Juros de Mora	Multa Proporcional
Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS)	2.381.305,55	1.244.943,66	3.571.958,32
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)	14.654.188,05	7.661.191,79	21.981.282,07

Auto de infração de contribuição para o PIS

Segundo consta do auto de infração de contribuição para o PIS (fls. 311/317), foi apurada a infração a seguir descrita:

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

- Valor apurado conforme relatório fiscal.
- Fatos geradores: 31/01/2012 e 29/02/2012.
- Multa: 150%.

• Enquadramento legal: Art. 1º da Lei Complementar nº 7/70. Arts. 2º, inciso I, e 9º da Lei nº 9.715/98. Art. 2º da Lei nº 9.718/98. Art. 1º da Medida Provisória nº 1.807/99. Art. 79 da Lei nº 11.941/2009. Art. 3º da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09.

Auto de infração de Cofins

Segundo consta do auto de infração de Cofins (fls. 319/325), foi apurada a infração a seguir descrita:

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS

- Valor apurado conforme relatório fiscal.
- Fatos geradores: 31/01/2012 e 29/02/2012.
- Multa: 150%.

• Enquadramento legal: Art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; art. 2º da Lei nº 9.718/98. Art. 18 da Lei nº 10.684/03. Art. 3º da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09.

Termo de verificação fiscal (TVF)

Do termo de verificação fiscal lavrado pela autoridade lançadora a fls. 329/369, destacam-se as seguintes informações:

1 – Introdução

- A Dibens Leasing S.A. – Arrendamento Mercantil, doravante DIBENS, tem por objeto social exclusivo a prática de operações de arrendamento mercantil.
- O regime de apuração é o cumulativo, tendo como base de cálculo o faturamento ajustado pelas exclusões e deduções admitidas pela legislação.
- Nos períodos de apuração de março/2012 a março/2013, a DIBENS apresentou bases de cálculo negativas na apuração do PIS/COFINS.
- A DIBENS deduz do seu faturamento a totalidade das receitas da operação de arrendamento mercantil, relativas à rubrica “Venda de Bens do Ativo Permanente” e representada em grande parte pela conta de realização de “Valor Residual Garantido”, e ainda exclui valores a título de “Despesas de Arrendamento Mercantil, representadas em grande parte pela conta de “Despesas de Depreciação”.
- Assim, a base de cálculo das contribuições relativa às operações de arrendamento mercantil se torna negativa, representada apenas pelo valor destas “Despesas de Arrendamento Mercantil” – R\$ 4.915.384.595,24 em 2012 e R\$ 1.349.176.907,01 em 2013 – despesas estas objeto da auditoria, conforme item 3 do TVF.
- A DIBENS, em março de 2012, registrou aumento significativo em sua carteira de arrendamento e movimento contrário em março de 2013, sendo que ao longo do período houve constante redução da carteira de arrendamento.
- Independentemente desta movimentação negativa da carteira, registrou mensalmente, na grande maioria dos meses, resultados contábeis positivos em sua operação de arrendamento.
- As operações de arrendamento mercantil da DIBENS influenciaram negativamente as bases de cálculo do PIS/COFINS no período em questão.
- Meros procedimentos contábeis não podem modificar as bases de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, incidentes sobre o resultado econômico-financeiro das operações de arrendamento mercantil.

2 – Descrição dos fatos • Em 29/02/2012, mediante cisão parcial de BFB LEASING S.A. ARRENDAMENTO MERCANTIL, a DIBENS incorporou a seu favor a sua carteira de leasing.

- Exato um ano depois, em 28/02/2013, a carteira de arrendamento mercantil da DIBENS, também mediante cisão parcial, foi incorporada pelo Banco Itaucard S.A.

- Esse planejamento tributário está refletido no montante das operações de arrendamento mercantil realizado pela DIBENS nos períodos de apuração de março de 2012 a março de 2013. • Intimada a apresentar as bases de cálculo do PIS/COFINS para os anos-calendário 2012 e 2013, bem como a prestar esclarecimentos em relação ao tratamento dispensado às alienações de bens do ativo permanente, esclareceu que “Para o período em referência a Receita de alienação de bens e direitos foi objeto de exclusão da base de cálculo do Pis e da Cofins”.

- Apresentou ainda escrituração contábil/fiscal, a saber, balancetes mensais, DRE, LALUR e LACS, apuração de estimativas de IRPJ/CSLL e conciliação com as respectivas DIPJ.

- Com base nas constatações iniciais de utilização indevida de deduções/exclusões na apuração da base de cálculo das contribuições em questão, foram elaboradas novas intimações e obtidos exemplos práticos, esquemas contábeis e esclarecimentos adicionais.

- Selecionaram-se duas operações, uma sem valor residual garantido diluído nas prestações e com depreciação não incentivada em 30% (contrato nº 4934523, exemplo nº 1), e outra com valor residual garantido diluído, valor residual antecipado e depreciação incentivada (contrato nº 4937312, exemplo nº 2), ambas em situação de “LIQUIDADADA” em 2013.

- O primeiro exemplo refere-se a aquisição de equipamentos, e o segundo a aquisição de veículos, sendo as relacionadas ao segundo exemplo e registradas em “Veículos e Afins” (Cosif 7.1.2.00.00-4) representantes em sua esmagadora maioria (99%) das operações que compõem o IMOBILIZADO DE ARRENDAMENTO da DIBENS no período em análise.

- A fiscalização considerou incorreta a apuração da base de cálculo do PIS/COFINS, em decorrência de procedimentos contábeis adotados, relativos ao lançamento de estorno e/ou Insuficiência de Depreciação de saldo na conta de Superveniência de Depreciação em contrapartida à conta de Receita de Superveniência de Depreciação bem como em relação à apuração de Lucro na Alienação de Bens, ambos os eventos quando da liquidação da operação de arrendamento mercantil, pelas razões de direito a seguir apresentadas.

3 – Do direito aplicado

- A DIBENS apurava a base de cálculo das contribuições PIS/COFINS sobre os resultados econômicos de suas operações de arredamento mercantil financeiro ao longo do prazo contratual das operações de arrendamento, todavia, no encerramento daquelas operações, parte das receitas foram estornadas contabilmente e excluídas das bases de cálculo das contribuições.

- Não obstante a atividade lucrativa da instituição financeira, o procedimento contábil adotado pela DIBENS, além de propiciar a exclusão dos resultados

econômicos obtidos com as operações, culminou com a apuração de bases de cálculo negativas das contribuições sociais.

- A lucratividade das operações de arrendamento mercantil da DIBENS é decorrente das rendas auferidas como retorno ao capital investido, sendo que no encerramento de operações de curso normal não há que se falar em apuração de “Lucro na Alienação de Bens”, uma vez que há apenas a recuperação do capital investido e nada mais.

3.1 – Legislação relativa às operações de arrendamento mercantil

- A modalidade do arrendamento mercantil financeiro é o leasing mais comum em nosso país e objeto do presente processo, no qual se observa, explicitamente, que a sua finalidade é o financiamento.

- Cita-se a Lei nº 6.999, de 1974, que dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil.

- Cita-se a Resolução Bacen nº 2.309, de 1996, que disciplina e consolida as normas relativas às operações de arrendamento mercantil.

- Conforme art. 5º, I, do anexo da referida resolução, o arrendamento mercantil financeiro promove a recuperação do capital despendido pelo arrendador e a obtenção de retorno (lucro) pela arrendadora.

- O resultado econômico que interessa para fins de PIS/COFINS é o resultado sobre o lucro da operação, e não sobre a recuperação do custo investido.

3.2 – Normas contábeis exaradas pelo Bacen e RFB

- No tocante às normas contábeis, a partir da Lei nº 6.099, de 1974, que determina que os eventos econômicos relativos às operações de arrendamento mercantil sejam registrados segundo a contabilidade comercial (receitas pelas contraprestações e despesas pelas depreciações), o Banco Central do Brasil determinou que os resultados das operações de arrendamento mercantil financeiro fossem inseridos na contabilidade das companhias de arrendamento mercantil, por meio de ajustes contábeis, denominados ajustes por superveniência ou insuficiência de depreciação, realizados em complemento aos valores já registrados pela contabilidade comercial.

- Cita-se o item 1.7 do Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (Cosif) instituído pela Circular Bacen nº 1.273, de 1987 (Normas Básicas – Operações de Arrendamento Mercantil).

- Cita-se a Circular Bacen nº 1.429, de 1989, que alterou o Cosif.

- Os ajustes determinados pelo Bacen não alteram o resultado econômico das operações de arrendamento mercantil.

- O normativo do Bacen alterou, apenas, a forma de apropriação mensal do resultado da operação, que passou a ser demonstrado pelos juros, e não mais pela simples contraprestação recebida diminuída da depreciação dos bens.

- Os ajustes contábeis determinam, por mecanismos estritamente contábeis, a criação de contas para o registro de valores que correspondem à diferença entre os valores apurados pela contabilidade comercial (receitas menos despesas) e os juros das operações. As diferenças apuradas correspondem às denominadas

Superveniência de Depreciação ou Insuficiência de Depreciação, registradas contabilmente como receitas ou despesas contábeis, tendo como contrapartida contábil correspondente conta do ativo.

- Durante o período do arrendamento, a DIBENS realizou os ajustes contábeis determinados na Circular 1.429/89, que são registrados, se positivos, na conta contábil de Rendas de Arrendamento Mercantil Financeiro – 7.1.2.10.00-1 (Código no Cosif), na subconta de Receitas por Ajustes de Superveniências de Depreciações, codificada no plano de contas da DIBENS sob nº 7130.001.003.000-6, tendo como contrapartida a conta do ativo: Superveniências de Depreciações – 2.3.2.30.00-0 (codificação Cosif).

- No caso da DIBENS, também os ajustes negativos são registrados na conta 7130.001.003.000-6 e transferidos através de lançamentos manuais para a conta 8.1.3.10.10-4 – Depreciação de Bens Arrendados, conta interna 8139.001.002.000-5 – Insuficiência de Depreciação.

- Ainda relativamente a procedimentos contábeis, cita-se a Portaria MF nº 140, de 1984, que estabeleceu que as contraprestações de arrendamento mercantil serão computadas no lucro líquido do período-base em que forem exigíveis.

3.3 – Normas legais referentes à tributação e regulamentação administrativa

- Em relação ao PIS e à COFINS, a tributação das operações de arrendamento mercantil se dá pelo regime cumulativo, conforme previsto na Lei 9.718/98.

- O legislador elegeu como base de cálculo do PIS e da Cofins o valor do faturamento (receita bruta), permitindo, todavia, no caso de empresas de arrendamento mercantil, que algumas deduções e exclusões fossem realizadas.

- A RFB normatizou a matéria através das Instruções Normativas 247/2002 e 1.285/2012, que revogou dispositivos da IN 247/2002, em especial o seu anexo I.

- Passa-se a comprovar que as operações de arrendamento mercantil de curso normal não geram Lucro na Alienação de Bens, apenas propiciam o retorno do capital investido mais a renda decorrente da operação de financiamento.

3.4 – Da ausência de efetiva apuração de lucro na alienação de bens quando do exercício da opção de compra pelo arrendatário.

- Quando do exercício da opção de compra pelo arrendatário ao final do contrato, estando adimplidas todas as obrigações, não ocorre nenhum resultado econômico adicional em relação ao que já foi apropriado anteriormente ao longo da operação.

- Este mero ato jurídico não traz reflexos econômico-financeiros, como demonstrado no exemplo nº 1, considerado “ideal”, contrato 4934523: ao final do contrato o resultado da apuração de Lucro na Alienação de Bens é igual a zero, uma vez que todos os saldos das contas patrimoniais se encontram zerados, e o resultado de R\$ 628.883,16 foi devidamente apurado ao longo da operação .

- Tanto pelo método contábil, como pelo financeiro, o resultado não se altera, sendo que os ajustes de superveniências/insuficiências de depreciações apenas ajustam os resultados mensais para espelhar o caráter de financiamento das operações em análise.

-
- Nem mesmo o valor de R\$ 14.298,51, parcela isolada recebida no final do contrato a título de VRG, pode ser classificado como lucro na alienação de bens, como procedeu a DIBENS – conta 7130.006.001.001-5 –, uma vez que a característica essencial da operação de arrendamento mercantil é de financiamento e não de compra e venda de bens. Assim, este valor deve ser considerado como Rendas de Arrendamentos – conta 7130.007.001.002-3.
 - Conforme exemplo nº 2 – contrato 4937312 –, a introdução das variáveis de VRG, disparidade de prazos contratuais e de amortização do bem e depreciação incentivada, obviamente, não poderia alterar esta conclusão.
 - Entretanto, a DIBENS apurou Lucro na Alienação de Bens no valor de R\$ 1.136.865,58 – conta 7130.006.001.001-5.
 - Outro valor a ser considerado adicionalmente na apuração deste lucro é o de R\$ 13.420,14, referente a 1% do valor do bem não coberto pelo VRG e que se considera que foi recebido no início da operação. A conta gráfica não apresenta explicitamente este recebimento, porém indica o total de R\$ 1.150.285,72 nos lançamentos de baixa.
 - Os valores contábeis que serviram para aferição de seus resultados econômicos não podem ser simplesmente estornados, como demonstrado a seguir, de forma a descaracterizar as operações de arrendamento mercantil ou distorcer os resultados econômico-financeiros já corretamente apurados, reduzindo a base de cálculo do PIS/COFINS, cumulativo e de apuração mensal.
 - Ligada à apuração do Lucro na Alienação de Bens Arrendados – VRG, conta 7130.006.001.001-5 – apurado no encerramento do contrato exemplo nº 2, está o lançamento a débito – estorno – na conta de Receita de Superveniência de Depreciação – 7130.001.003.001-6 – no valor de R\$ 1.142.208,13, sendo que este valor conforme demonstrado em tabela com base na apuração do ajuste da superveniência no mês de março de 2013 é composto de R\$ 1.136.865,58 – exatamente o valor do lucro apurado – mais R\$ 5.342,55 de saldo na conta do ativo de Superveniência de Depreciação – 2300.030.001.000-0.
 - Embora a DIBENS apure o resultado na venda de valor residual do bem arrendado, para baixa contábil dos saldos das respectivas contas, este resultado apurado não faz parte do resultado econômico da operação de arrendamento mercantil (haja vista que o resultado econômico da operação do exemplo 2 foi de somente R\$ 199.059,84).
 - O resultado contábil de R\$ 1.136.865,58, apurado em procedimento estritamente contábil, não é atribuível a um ganho econômico efetivo do contribuinte, de forma que não é passível da incidência de impostos e contribuições.
 - O fato de o resultado, meramente contábil, apurado pela “alienação” do bem arrendado não integrar as bases de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, não quer dizer que o valor contábil apurado possa ser utilizado para diminuir as bases de cálculo das contribuições sociais. Pois, se assim fosse, ter-se-ia, para o exemplo 2:
 - Base das contribuições durante o prazo contratual da operação de 199.059,84 arrendamento:
 - Resultado (contábil) na venda de valor residual do bem arrendado, + 1.136.865,58 utilizado com base de cálculo negativa das contribuições:

- Estorno Receita Superveniência Depreciação para PIS/COFINS: – 1.136.865,58

- Exclusão da base de cálculo (Lucro na baixa de Bens do Ativo Permanente): – 1.136.865,58

- Base total das contribuições para a operação de arrendamento: – 937.805,74

• Este demonstrativo explica o motivo de a DIBENS apurar sistematicamente bases de cálculo negativas na apuração do PIS/COFINS em todo o período em questão: conforme informado pela DIBENS, não foram formalizadas novas operações de arrendamento no período, ou seja, o resultado foi carregado com estes valores de baixa e não foram contrabalanceados com a entrada de novas receitas.

• Não há que interferir o valor contábil com a base tributável. Esta, a base tributável, é apurável a partir do resultado econômico das operações de arrendamento mercantil. • Embora o resultado na venda de valores residuais não deva integrar as bases de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, o mesmo valor não pode ser excluído duas vezes destas bases (quando já fora excluído por estornos contábeis).

• Todavia, a DIBENS, no momento do encerramento das operações de arrendamento mercantil, promoveu a diminuição das bases de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, apurando bases de cálculo negativas das contribuições, pela utilização de dois valores contábeis: estorno de receitas e resultados na venda de valores residuais dos bens arrendados. Esses dois elementos (estorno e resultado na venda) são advindos dos mesmos elementos econômicos e contábeis utilizados para se encontrar o resultado econômico do arrendamento mercantil, quais sejam, as prestações contratuais (receitas) e as depreciações dos bens (despesas).

• Tendo como base o exemplo nº 1, passa-se a analisar as novas variáveis introduzidas no exemplo nº 2 e o devido tratamento contábil e fiscal que a elas deve ser dispensado.

3.4.1 – Despesa de depreciação e depreciação acumulada

• A DIBENS se utiliza da conta 8139.001.001.001-5 – Depreciação de Bens Arrendados – para o registro das despesas de depreciação do bem registrado em seu ativo, em contrapartida da conta 2300.090.007.000-4 – Depreciação Acumulada de Veículos e Afins –, conta esta redutora da conta de registro do bem arrendado, 2300.008.001.000-6 - Veículos e Afins.

• Em função do descasamento entre os prazos de arrendamento e de depreciação – 36 x 42 meses –, ao final da operação o bem não se encontrava completamente depreciado, ao contrário do exemplo 1.

• O saldo da conta era de R\$ 1.150.285,72, e o valor do bem era de R\$ 1.342.000,00.

• Conforme artigo 13 da Lei 6.099/74, esta diferença poderá ser lançada por ocasião da baixa do bem, ou seja, faz-se um ajuste no valor de R\$ 191.714,28 a débito de despesa e a crédito de depreciação acumulada. 9 MG BELO HORIZONTE DRJ Fl. 612 Documento de 59 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo código de localização EP01.0219.19160.5ICW. Consulte a página de autenticação no final

deste documento. Processo 16327.720056/2017-98 DRJ/BHE Acórdão n.º 02-74.698 Fls. 10

- Com este ajuste, o saldo da conta de depreciação acumulada para a ser de R\$ 1.342.000,00, e o valor residual contábil do bem passa a ser igual a zero.

- Este lançamento de ajuste não influenciará o resultado da operação, conforme demonstrado no item 3.4.4 do TVF: mesmo que não seja realizado, o resultado será o mesmo – o que demonstra que não há apuração de Lucro na Alienação de Bens no encerramento da operação.

3.4.2 – Valor residual garantido – antecipado e diluído

- A DIBENS se utilizou da conta 4979.001.001.000-7 – Credores por Antecipação VRG-CNR. INT/EXT – para o registro dos valores recebidos a título de VRG, sendo que no encerramento da operação acumulou um valor de R\$ 1.328.579,86.

- Ajustando-se este valor por R\$ 13.420,14 como acima descrito, o total recebido pela DIBENS ao longo da operação a este título foi de R\$ 1.342.000,00, ou seja, exatamente o valor do bem registrado no imobilizado de arrendamento.

- Quando não ocorre esta identidade de valores, a diferença está embutida no valor das contraprestações, ou seja, ao final da operação sempre é recuperada a totalidade do valor investido na aquisição do bem arrendado.

- Esta conta tem como contrapartida a conta de DISPONIBILIDADES – item 1.7.10.1 do Cosif – e representa uma obrigação da DIBENS para com o arrendatário.

- Como o próprio nome indica, ela representa o valor residual do bem na data da liquidação da operação, ou seja, apesar de o bem se encontrar completamente depreciado contabilmente, conforme inciso 3.4.1., o VRG representa a recuperação deste custo: neste sentido o valor residual do bem é exatamente igual ao valor do investimento, ou seja, R\$ 1.342.000,00 e não zero.

- No encerramento da operação – Cosif 1.11.9 –, o resultado na venda de valor residual, decorrente do exercício da opção de compra pela arrendatária, ou pela apropriação do valor residual garantido, contabiliza-se: a) a crédito de LUCROS NA ALIENAÇÃO DE BENS ARRENDADOS, se positivo; b) a débito de PREJUÍZOS NA ALIENAÇÃO DE BENS ARRENDADOS, se negativo.

3.4.3 – Superveniência de depreciação – constituição e baixa

- A DIBENS utiliza a conta 2300.030.001.000-0 – Superveniência de Depreciação – para o registro dos ajustes prescritos, em contrapartida à conta 7130.001.003.001-6 – Receita de Superveniência de Depreciação.

- Como contrapartida, em caso de apuração de Insuficiência de Depreciação, em vez de utilizar o Cosif apropriado, também registra este valor nesta conta de Receita de Superveniência e depois, através de lançamento manual, transfere o saldo devedor para a conta 8139.001.002.001-5 – Insuficiência de Depreciação, procedimento este justificado pela DIBENS pelo fato de o Bacen não aceitar contas devedoras em lugar que deveriam ser credoras por definição, no caso conta de receitas.

-
- A função desta conta é apenas a de modular os resultados mensais durante a operação de arrendamento, de modo a refletir o seu lucro com base na taxa interna de retorno do financiamento.
 - Ao final da operação de curso normal, mediante exercício de opção de compra pelo arrendatário, seu saldo deve estar zerado, ou seja, não pode gerar a apuração de qualquer resultado adicional ao já apurado ao longo do contrato.
 - Para efeitos de apuração do IRPJ e CSLL, os valores lançados a título deste ajuste não afetam o resultado dos períodos de apuração, uma vez que são adicionados/excluídos na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL: no caso da DIBENS, tendo apurado Insuficiência de Depreciação, efetuou a adição de R\$ 4.590.644.203,66 em 2012 e de R\$ 1.327.410.709,06 em 2013. O total de base de cálculo negativa de PIS/COFINS foi de R\$ 4.915.384.595,24 e R\$ 1.349.176.907,01, respectivamente. • No caso do PIS/COFINS, não fosse a exclusão do Lucro na Alienação de Bens da sua base de cálculo, este valor negativo de Insuficiência de Depreciação estaria devidamente compensado pela apropriação do VRG, comprovando a tese de que não há lucro a ser apurado no encerramento de operação de arrendamento mercantil de curso normal, ou seja, o resultado final é igual a zero.
 - Nas operações de arrendamento mercantil financeiro, em curso normal, o saldo das duas contas no momento de encerramento da operação – superveniência de depreciação e lucro na alienação de bens sempre serão iguais, ou seja, o saldo dos ajustes por superveniências e/ou insuficiências de depreciações de cada contrato sempre será igual ao lucro apurado com a venda do bem – R\$ 1.136.865,58, haja vista que os valores são apurados com as mesmas bases: os recebimentos e as despesas de depreciações.
 - Considerando o ajuste acima relatado de R\$ 13.420,14, este valor também é idêntico ao valor da depreciação acumulada – R\$ 1.150.285,72 • Ao contrário do procedimento utilizado pela DIBENS, não há que se falar de dois ajustes na conta de Superveniência de Depreciação no mês de encerramento da operação – mesmo porque, após o cálculo do ajuste mensal, as contas patrimoniais que compõem o ajuste – imobilizado, depreciação acumulada, rendas, VRG, estão e/ou são zeradas pela baixa do bem e o valor presente dos fluxos de caixa é igual a zero, ou seja, um novo ajuste na baixa do bem seria igual a zero.
 - Para fins de demonstração, efetuou-se ajuste na planilha de cálculo no exemplo 2, separando o valor relativo ao ajuste do mês de março de 2013 e o relativo ao saldo que ficou na conta de Superveniência de Depreciação, em nosso caso R\$ 1.136,865,58 e R\$ 5.342,55, respectivamente.
 - Conforme demonstrado nas planilhas de cálculo dos exemplos 1 e 2, ao final dos contratos restaram saldos nas contas de Superveniência de Depreciação no valor de R\$ 48.507,27 e R\$ 5.342,55, respectivamente. Estes valores efetivamente representam um “Lucro” adicional até o encerramento da operação.
 - Compulsando a planilha se verifica que estes valores representam valores a maior de receita que foram apurados ao longo do contrato e que, conforme norma do Bacen, devem ser baixados contra a conta de disponibilidades, uma vez que representam receitas acima das estabelecidas contratualmente.
 - Nos casos em questão, esta apuração é meramente contábil, uma vez que não foram identificados desembolsos adicionais feitos pelo arrendatário.

• Também não cabe à fiscalização a identificação dos motivos da existência deste saldo na conta de Superveniência de Depreciação ao encerramento da operação, apenas se pode especular que são decorrentes da metodologia de apuração mediante a utilização da taxa interna de retorno dos contratos ou descasamento de prazos de apropriação de receitas e despesas.

• Tributariamente, para fins de IRPJ e CSLL, estes saldos deveriam ser lançados contra a conta de Lucros/Prejuízos Acumulados, por representarem ajustes de períodos anteriores.

• Já para fins de apuração do PIS/COFINS estes valores não podem ser estornados contra a conta de Receitas de Superveniência de Depreciação – apesar de que teriam o efeito de zerar esta conta – uma vez que se referem a períodos de apuração anteriores e não há previsão legal para a sua dedução no mês em há o encerramento da operação.

• Em outras palavras, o regime de apuração é cumulativo, sendo definitiva a apuração mensal, e como tal devem ser glosados quaisquer ajustes relativos a períodos de apuração anteriores.

• Dessa forma, estornando receitas relativas aos contratos de arrendamento encerrados, o contribuinte realizou débitos na conta de Receita por Superveniências de Depreciação, diminuindo o saldo credor da conta contábil que deveria refletir os ajustes de outras operações de arrendamento mercantil em curso.

3.4.4 – Comprovação da não apuração de lucro na alienação de bens quando do encerramento das operações de arrendamento mercantil

• Traz-se o montante mensal de receitas de arrendamento mercantil oferecidas à tributação do PIS/COFINS, registrados no Cosif 7.1.2.10.00-1 – Rendas de Arrendamentos Financeiros – Recursos Internos –, bem como os valores excluídos com base nos supostos Lucros na Alienação de Bens – Cosif 7.1.2.60.00-6 no período em análise, valores estes que compõem o total da rubrica Rendas de Arrendamento Mercantil – Cosif 7.1.2.00.00-4.

• De janeiro de 2012 a março de 2013, a DIBENS excluiu da base de cálculo do PIS/COFINS, seja via apuração contábil, seja via suposta determinação legal, o montante de R\$ 1.186.465.686,74, a título de Rendas, e de R\$ 6.614.775.419,97, a título de Lucros na Alienação de Bens, um total excluído de R\$ 7.801.241.106,71, oferecendo à apuração a irrisória quantia de R\$ 146.202,07.

• Ao manter as respectivas despesas associadas a estas receitas na apuração, gerou as bases de cálculo negativas apresentadas no item 1 do TVF.

• Conforme exemplo nº 1, considerado “ideal”, não há apuração de Lucro na Alienação de Bens quando do exercício da opção de compra pelo arrendatário.

• Esta transação é meramente um ato jurídico, uma vez que houve a recuperação do capital – financeiramente pelo recebimento das contraprestações, “puras” ou com VRG “embutido”, contabilmente pela depreciação.

• Não há um fato econômico adicional aos já registrados ao longo da operação de arrendamento que resulte em qualquer apuração de resultado, tanto positivo como negativo.

• Para o exemplo nº 2, obviamente, a conclusão é a mesma.

-
- Comprova-se a assertiva para o exemplo nº 2 por duas formas distintas de apuração, a primeira envolvendo lançamentos em contas de resultado – conforme normativas do Bacen –, e a segunda envolvendo lançamentos apenas em contas patrimoniais.
 - Este cálculo não contempla os valores de Rendas de Arrendamento, uma vez que já foi demonstrada a correção de sua apropriação.
 - Primeiramente apresenta-se o cálculo que envolve as contas de resultado, sob a forma de razonetes, onde os valores em negrito representam os saldos existentes no encerramento do contrato e demais saldos conforme estes valores vão sendo ajustados para refletir a baixa do bem arrendado.
 - Verifica-se que todos os saldos são zerados, especialmente o referente a Lucro na Alienação de Bem, comprovando a assertiva.
 - Em seguida, apresenta-se o cálculo envolvendo apenas contas patrimoniais.
 - Também por este método que não se utiliza de contas de resultado, por ocasião da baixa do bem pelo exercício da opção de compra pelo arrendatário, os saldos das contas patrimoniais são zerados sem apuração de resultado, comprovando a assertiva.
 - As companhias arrendadoras para apurar os seus resultados contábeis, durante o prazo contratual da operação de arrendamento, utilizam-se, por meio de ajustes contábeis, da técnica de amortização do capital (técnica financeira), segregando dos valores recebidos a parcela correspondente à recuperação de seu capital, considerando somente o lucro (retorno sobre o investimento) das operações na apuração de seu resultado contábil (o mesmo apresentado em suas demonstrações financeiras, utilizado para distribuição de dividendos e na determinação das bases da contribuição ao PIS/COFINS).
 - Toda esta “confusão” de cálculo e de registros contábeis é decorrente da norma legal vigente à época dos fatos que determinou o registro do bem arrendado no imobilizado da arrendadora, com o conseqüente cálculo e apropriação de despesas de depreciação e possíveis resultados decorrentes de alienação destes bens, abrindo a possibilidade de que uma operação financeira, por absurdo, possa ser considerada como uma operação mercantil.
 - Esta norma foi revogada pela Lei 12.973/2014, com vigência a partir de 2015.
 - Para prevenir possível alegação da DIBENS de ter efetuado todos os lançamentos e apurações conforme determinações dos órgãos reguladores, observa-se, pela comparação dos dois métodos, que o “vilão” da história é o VRG e a normativa do Bacen que determina que, no encerramento da operação, os valores do VRG sejam baixados em contrapartida a Lucros na Alienação de Bens.
 - Conforme a proporção do VRG em relação ao valor do bem será o valor do pretense Lucro na Alienação de Bens contábil. Não por acaso, a DIBENS se utiliza para esta porcentagem absurdos “99%”, enquanto o valor residual de mercado dos bens, no caso veículos, deprecia cerca de 20% por ano.
 - Em um contrato de 3 anos, o valor residual de mercado do bem, que é compatível com seu valor contábil, é equivalente a 40% do valor de aquisição, e não 99% como estabelecido contratualmente e que se configura, portanto, como um

abuso da forma jurídica em relação à substância econômico-financeira da operação de arrendamento mercantil.

- Qualquer conclusão sobre os procedimentos contábeis realizados pela DIBENS é inócua, uma vez que as bases das contribuições ao PIS/COFINS sempre serão os resultados econômico-financeiros que as operações de arrendamento mercantil proporcionam, e nunca os seus meros registros contábeis, como já decidiu o STF.

- Este fato, combinado com a previsão legal da exclusão das receitas de alienação de bens da base de cálculo do PIS/COFINS, gera uma grave distorção, ao manter na base de cálculo as despesas de arrendamento mercantil, representadas em sua quase totalidade pelas despesas de depreciação e sua associada superveniência/insuficiência, e excluir as respectivas “receitas” de alienação de bens, caracterizando-se como uma afronta ao princípio contábil de confronto de receitas e despesas.

- A possível alegação de observância a atos normativos da RFB, em especial a IN 247/02 e seu anexo I também não mereceria prosperar, uma vez que, ao excluir os supostos Lucros na Alienação de Bens, a DIBENS incorre na prática de dedução em duplicidade das despesas de depreciação e seus ajustes associados a esta apuração. De qualquer forma, a parte desta normativa relativa ao anexo I foi revogada em agosto de 2012 pela IN SRF 1.285/2012.

- Além da glosa indicada no item 3.4.3, deve-se glosar a exclusão de valores lançados a título de pretensos “Lucros na Alienação de Bens”, representados pela dedução em duplicidade de Insuficiência de Depreciação apurada no encerramento das operações de arrendamento mercantil, uma vez que estes valores lá foram computados na apuração dos pretensos Lucros, conforme cálculo apresentado no item 4 do TVF.

4 – Da apuração da base de cálculo

- Na determinação das contas que compõem o anexo I da IN 247/02, a SRF partiu do princípio de que os saldos das contas contábeis utilizadas são apurados segundo as determinações do Banco Central do Brasil, especialmente o Cosif.

- Na sistematização da apuração das bases de cálculo das contribuições, os saldos da conta de Superveniências de Depreciações são baixados pelo creditamento do valor dos Lucros na Alienação de Bens Arrendados, e não por estornos que têm como contrapartidas os estornos das receitas antes registradas como receitas de arrendamento na conta 7130.001.003.001-6 e utilizadas para apuração dos resultados das companhias de arrendamento.

- O contribuinte estava ciente que o estorno realizado em suas contas de receitas de arrendamento já havia diminuído o seu resultado contábil, razão pela qual considerou o saldo da conta de Lucros na Alienação de Bens Arrendados para apurar o seu Resultado Econômico-Financeiro em cada período.

- Ao apurar a base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins com base no anexo I da IN 247/02, os valores dos estornos também diminuíram o total das receitas. Mas a inclusão dos resultados de Lucros na Alienação de Bens Arrendados como receitas tributáveis corrigiu a diminuição proporcionada pelos estornos. Porém, em seguida, a DIBENS se utilizou dos valores dos Lucros, que têm Cosif específico, para excluí-los na apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins, sob

tópico de exclusões do anexo I destinado, expressamente, somente a valores “SEM Cosif ESPECÍFICO”.

- Ela atendeu parcialmente ao item 2 do TIF nº 05, pelo qual se buscou segregar dos valores lançados na conta Receita de Superveniência de Depreciação aqueles que se referiram à apuração normal daqueles relativos aos contratos liquidados.

- Apresentou planilha relacionando todos os contratos para os meses de janeiro e fevereiro de 2012, indicando aqueles na situação de ativos dos liquidados no mês.

- Para os liquidados apuraram-se aqueles que apresentaram valores negativos no mês, representando contratos com Insuficiência de Depreciação e que, por conseguinte, foram lançados como estorno na conta de Receita de Superveniência de Depreciação, como acima indicado.

- Na prática e em se considerando a forma de escrituração utilizada pela DIBENS, este valor deveria ser adicionado na apuração da base de cálculo do PIS/COFINS na rubrica “Outras Adições”.

- Estes valores são efetivamente adicionados na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

- Os valores adicionáveis e apurados pela fiscalização com base na planilha apresentada pela DIBENS importaram em R\$ 187.591.091,90, para o mês de janeiro de 2012, e em R\$ 178.763.609,50, para o mês de fevereiro de 2012. Nestes períodos de apuração a DIBENS apurou bases positivas em R\$ 57.546.817,04 e R\$ 38.605.505,61 respectivamente.

- Os valores dos estornos realizados na conta de Superveniências de Depreciações por ocasião do encerramento de cada contrato correspondem aos valores das receitas excluídas das bases de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins em cada mês de 2012.

- Entretanto, da mesma forma que verificado na apuração dos resultados relativos ao exemplo 2, os valores das receitas estornadas no encerramento das operações podem ser compensados pelo reconhecimento de outras receitas apuradas sob outras formas contábeis e incluídas nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins.

- No exemplo 2, no encerramento da operação de arrendamento mercantil, a conta contábil de ativo de Superveniências de Depreciações apresentava saldo ao final do contrato de R\$ 1.142.208,13 e a conta de Lucros na Alienação de Bens Arrendados, saldo de R\$ 1.136.865,58. A diferença de R\$ 5.342,55 é verificada, pois, no último período do contrato, o contribuinte não realizou depreciação do bem e realizou o reconhecimento como receita do valor da “contraprestação” de arrendamento – R\$ 5.529,44 – e não somente o valor dos juros embutidos na parcela do mês – R\$ 186,89.

- Este valor de R\$ 186,89 corresponde exatamente aos juros embutidos no valor da parcela recebida, de forma que os estornos de receitas (pseudodespesas) são parcialmente compensados pelo reconhecimento de receitas nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins.

- Alternativamente, e não por coincidência, o excesso de receitas estornadas é exatamente igual ao valor dos Lucros na Alienação de Bens Arrendados (R\$

1.142.208,13 – R\$ 5.529,44 + R\$ 186,89 = R\$ 1.136.865,58) – valor este de R\$ 1.136.865,58 registrado nesta conta – 7130.006.001.001-5 – para apuração dos valores que foram indevidamente reduzidos das RECEITAS TOTAIS das bases de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins.

- Os lançamentos dos créditos tributários de contribuição ao PIS e de Cofins sobre as bases de cálculo indicadas compreendem a recomposição das bases de cálculo das contribuições que incidem sobre os resultados econômico-financeiros do contribuinte, que não deveriam ter sido suprimidas por valores de estornos contábeis, pois se trata de resultados econômicos financeiros não influenciáveis por exclusões de receitas decorrentes de pretensão lucro na alienação de bens do ativo permanente.

5 – Da multa qualificada – crime contra a ordem tributária

- O contribuinte viola o princípio constitucional da universalidade do atendimento e do custeio da seguridade social, além de afrontar o da isonomia, por, na prática, querer exonerar-se do pagamento dos tributos em referência. Efetivamente, no período de janeiro e fevereiro de 2012, reduziu em grande montante o recolhimento a título de PIS/COFINS.

- Pela forma que foram realizadas, as exclusões das receitas de arrendamento das bases de cálculo das contribuições caracterizaram a fraude definida no art. 72 da Lei 4.502/74, uma vez que o contribuinte tenta modificar as características essenciais do fato gerador da contribuição ao PIS/COFINS, como se este fosse definido pelos registros contábeis e não pelas características econômicas e jurídicas das operações de arrendamento mercantil realizadas.

- No período em análise a DIBENS apresentou um lucro líquido, por suas atividades, de mais de R\$ 2 bilhões em 2012 e de mais de R\$ 1,6 bilhão até março de 2013, conforme respectivos LALUR. • Em que pesem os resultados econômico-financeiros positivos de suas operações, as bases de cálculo de contribuição ao PIS/COFINS apuradas pela DIBENS foram negativas em R\$ 179.154.183,08 em janeiro de 2012 e também negativas em R\$ 163.308.158,04 em fevereiro de 2012, conforme detalhamento mensal apresentado no item 1 do TVF.

- Mesmo que se concluísse que os procedimentos adotados pelo contribuinte seguem as normas contábeis, tal conclusão não permitiria isentar o contribuinte da contribuição ao PIS/COFINS, uma vez que é evidente que as operações de arrendamento da companhia apresentam resultados positivos, e as normas contábeis não podem conceder isenção das contribuições sociais, apenas a lei.

- Exige um enorme esforço a interpretação de que leis possam ter determinado que os resultados econômicos positivos das operações de arrendamento mercantil devam, ou possam, ser revertidos ao final da operação, para que as companhias de arrendamento reconheçam os resultados econômicos de suas atividades pelo resultado da alienação dos bens de arrendamento.

- E carece de esforço ainda maior a interpretação de que, além de isentar os seus “novos resultados” – relativos à venda de bens –, leis ou normas subalternas possibilitem que os valores estornados contabilmente sejam também utilizados para reduzir os resultados econômico-financeiros de outras atividades, como os resultados das aplicações financeiras da companhia.

- Excluir valores contábeis que permitiram determinar e aferir o resultado das operações de arrendamento mercantil das bases de cálculo das contribuições sociais

no decorrer das operações, além de ilógico é ilegal, e, quando tal procedimento é realizado exclusivamente para reduzir as contribuições sociais devidas, constitui, em tese, sonegação e fraude, nos termos dos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/64 e crime contra a ordem tributária, nos termos dos arts. 1º, II, e 2º, I, da Lei 8.137/90.

- Os crimes cometidos pela DIBENS, em tese, caracterizam-se pela sucessão de atos que buscaram colocar os resultados de suas operações sob a hipótese prevista no art. 3º, § 2º, IV, da Lei 9.718/02.

- Para tal basta observar a sua apuração das contribuições, onde a totalidade dos valores de Rendas de Arrendamento Mercantil – Cosif 7.1.2.00.00-4 – é decorrente de Lucros na Alienação de Bens Arrendados – Cosif 7.1.2.60.00-6.

- A título de ilustração, conforme apuração de janeiro de 2012, de um total de Rendas igual a R\$ 191.720.550,37, o valor referente a Lucros na Alienação de Bens Arrendados importou nos mesmos R\$ 191.720.550,37, e nenhum valor se referiu a Rendas de Arrendamentos Financeiros – Recursos Internos – Cosif 7.1.2.10.00-1.

- De janeiro de 2012 a março de 2013, a DIBENS excluiu da base de cálculo do PIS/COFINS, seja via apuração contábil, seja via suposta determinação legal, o montante de R\$ 1.186.465.686,74, a título de Rendas, e de R\$ 6.614.775.419,97, a título de Lucros na Alienação de Bens, um total excluído de R\$ 7.801.241.106,71, oferecendo à apuração a irrisória quantia de R\$ 146.202,07.

- Os resultados econômico-financeiros da DIBENS não decorrem da venda de bens do ativo permanente, mas dos recebimentos previstos contratualmente, relativos às suas operações de arrendamento mercantil.

- Mesmo que se entendesse que as receitas das companhias arrendadoras são decorrentes da venda de bens do ativo permanente, estas apenas não estariam sujeitas à incidência do PIS/COFINS, jamais poderiam ser utilizadas para reduzir as contribuições que incidem sobre outras atividades econômicas lucrativas da companhia, nem mesmo se os resultados das vendas fossem negativos.

- Definidas as características essenciais dos fatos geradores da contribuição ao PIS/COFINS com base nos resultados econômico-financeiros auferidos e aferidos durante o prazo contratual das operações de arrendamento mercantil, a utilização de dedução de valores em duplicidade que permitiram a aferição destes resultados configura uma clara tentativa de modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária, na medida em que o contribuinte tenta fazer parecer que seus resultados econômicos – fatos geradores das obrigações tributárias – são advindos de operações de venda dos bens de seu ativo permanente, e não das reais operações de arrendamento, econômica e juridicamente definidas.

- E mais, ciente dos resultados econômicos positivos de suas operações (sejam de arrendamento ou de venda de bens), o contribuinte, em explícito ato de má-fé, exclui da base da contribuição social ao PIS/COFINS as mesmas receitas classificadas contabilmente como de Lucros na Alienação de Bens que já haviam sido excluídos pela apuração das despesas de Insuficiências de Depreciação, despesas estes componentes do grupo de Despesas de Depreciação.

- A conduta de má-fé do contribuinte não é avaliada por cumprir ou deixar de cumprir procedimentos contábeis, mas por utilizar os valores contábeis para diminuir a bases de cálculo da contribuição ao PIS/COFINS, sob a astúcia de que a manutenção de despesas pode diminuir as referidas bases e que resultados de vendas que se utilizaram destas mesmas despesas não devem compô-las, como se ambas

não cumprissem a mesma função de diminuir os resultados econômicos do contribuinte na apuração das contribuições.

- A lei não atribuiu o fato gerador das operações de arrendamento mercantil aos seus registros contábeis, estes apenas deveriam aferir corretamente os resultados econômico-financeiros das operações.

- A sonegação, prevista no art. 71, se configura pela ação dolosa da DIBENS de tentar impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade tributária do fato gerador da obrigação tributária (no caso, o resultado econômico-financeiro alcançado com as operações de arrendamento mercantil realizadas).

- Nos termos do art. 71 da Lei 4.502/74, é indubitável que os atos praticados pela DIBENS retardaram o conhecimento por parte da autoridade tributária da ocorrência do fato gerador da contribuição ao PIS e da Cofins, qual seja, o resultado positivo nas operações de arrendamento mercantil do contribuinte.

- Destacam-se os seguintes atos praticados pela DIBENS que retardaram o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária por parte da RFB:

- A utilização em duplicidade de despesas na apuração de supostos Lucros na Alienação de Bens os quais funcionaram contabilmente como verdadeiras despesas contábeis utilizadas para reduzir as bases de cálculo do PIS e da Cofins. Os estornos excluíram os lançamentos contábeis de aferição dos resultados econômicos das operações de arrendamento mercantil, de forma que a identificação da real origem dos resultados econômicos da companhia só pode ser constatada por minuciosa auditoria contábil dos procedimentos contábeis realizados.

- Não realizar os procedimentos contábeis determinados por norma do Banco Central do Brasil, relativos ao creditamento da conta de Superveniências de Depreciações em contrapartida a Disponibilidades dos saldos remanescentes no encerramento dos contratos, de forma a gerar despesas indevidas.

- Utilizar-se de planejamento tributário abusivo para gerar supostos resultados negativos na apuração da base de cálculo das contribuições.

- Tentativa de caracterização dos seus resultados como decorrentes de atividade de compra e venda de bens, ao arrepio de seu objeto social de operações de financiamentos na modalidade de arrendamento mercantil, e consequente exclusão destes resultados na apuração das contribuições.

- Pela forma desenvolvida e utilizada pela DIBENS, sobre as operações de arrendamento mercantil, apuravam-se enormes e reiteradas bases de cálculos negativas das contribuições sociais. Assim, para não apresentá-las à RFB e para aproveitá-las economicamente, realizava vultosas aplicações financeiras, que geravam receitas financeiras que, quando acrescidas às bases negativas apuradas, as isentava de qualquer recolhimento, conforme apuração pela DACON apresentada no item 1 do TVF.

- Configuradas as práticas de fraude e sonegação, traz-se seu enquadramento no capítulo de crimes contra a ordem tributária conforme disposto na Lei 8.137/90, a saber: art. 1º, II, e art. 2º, I.

- A base legal para cobrança da multa qualificada de 150%, pelo evidente intuito de fraude e sonegação, é o art. 44, § 1º, e inciso II, "b", da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

7 – Da responsabilidade solidária decorrente de cisão parcial

- Em se considerando a operação de cisão parcial da DIBENS de parcela de seu patrimônio relativa às suas operações de arrendamento mercantil a favor do Banco Itaucard S.A., cisão esta ocorrida em 28/02/2013, verifica-se a hipótese de responsabilização solidária do Banco Itaucard S.A. pelos créditos tributários constituídos na autuação em questão, ressaltando-se tratar-se de sociedades componentes do mesmo grupo econômico, partes relacionadas.

- Citam-se o art. 124, II, do CTN e o art. 5º, § 1º, “b”, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. • Na cisão parcial ocorrida, tanto a empresa cindida parcialmente quanto a incorporadora têm responsabilidade solidária quanto à contribuição.

- A esse respeito, já se manifestou a 2ª instância administrativa (Ac. 1º CC 105-4.625/90 DO 07/11/90).

8 – Do lançamento

- Encerrou-se parcialmente a ação fiscal, com o lançamento de ofício do crédito tributário de PIS/COFINS dos períodos de apuração janeiro e fevereiro de 2012.

- Formalizou-se representação fiscal para fins penais.

Ciência dos lançamentos

Em 08/02/2017, conforme termos a fls. 371/372 e 375/377, os sujeitos passivos foram pessoalmente cientificados dos lançamentos.

Impugnação apresentada por Dibens Leasing S/A - Arrendamento Mercantil

Em 08/03/2017, conforme termo de solicitação de juntada a fls. 396, Dibens Leasing S/A - Arrendamento Mercantil apresentou a impugnação a fls. 398/452, cujo teor pode ser assim resumido:

I – Introdução

- Os limites da discussão deste processo situam-se nos impactos sobre a base de cálculo das contribuições:

- dos lançamentos, quando do encerramento de cada operação de arrendamento mercantil, de estorno de saldo na conta de superveniências de depreciação, em contrapartida à conta de receita de superveniência de depreciação (embora em trechos do TVF se fale em insuficiências, os autos de infração não levaram em conta nem os créditos ou débitos a este título);

- da apuração, quando do encerramento de cada operação de arrendamento mercantil, do ganho na alienação de bens, que o próprio TVF reconhece ser isento das duas contribuições.

- A fiscalização afirma que, ao longo do prazo contratual das operações, a impugnante apurou a base de cálculo sobre os respectivos resultados econômicos e, no encerramento das mesmas, “parte das receitas foram estornadas contabilmente e excluídas da base de cálculo das contribuições”.

- O aparente paradoxo de atividade lucrativa e bases de cálculo negativas será devidamente explicado, e também se mostrará o despropósito da qualificação das multas.

- A pretensão fiscal centra-se na exclusão, feita ao final de cada contrato, do ganho na alienação dos bens até então arrendados e do saldo de superveniências de depreciação existente nesse momento.

II – Legislação sobre a matéria dos autos

- Citam-se as seguintes normas relativas a PIS/COFINS aplicáveis aos contribuintes dedicados ao arrendamento mercantil: Lei nº 9.718/98, art. 2º, art. 3º, parágrafo 2º, inciso IV, e parágrafos 5º e 6º; Lei nº 9.701/98, art. 1º, incisos I e III.

- Destacam-se dispositivos da Lei nº 6.099/74 (arts. 3º, 12 e 13).

- A IN SRF nº 247/02 regulava as contribuições ao PIS/COFINS, repetindo as normas legais, e particularmente no seu art. 27 as deduções e exclusões. No art. 52 previa as alíquotas aplicáveis à base de cálculo, a qual estava explicitada detalhadamente no Anexo I.

- As instituições financeiras, inclusive as de arrendamento mercantil, são subordinadas a regras contábeis específicas, constantes da Circular BACEN nº 1.273/87, que instituiu o “Plano Contábil das Instituições do Sistema Tributário Nacional COSIF”, o qual, no tocante às entidades de arrendamento mercantil, recebeu alterações instituídas pela Circular BACEN nº 1.429/89.

- A obrigatoriedade de observância dessas normas contábeis decorre da Lei nº 4.595/64 (art. 4º, XII).

- O Anexo I da IN SRF n. 247/02 adotou os códigos de contas do COSIF para especificar como se apura a base de cálculo de PIS e COFINS.

- A impugnante seguiu rigorosamente o COSIF na sua contabilidade, e também o Anexo I da instrução normativa, recolhendo as contribuições tal como apuradas de acordo com ele em cada mês.

- Não há mais controvérsia em torno da exclusão das vendas de bens do ativo permanente (atualmente ativo não circulante) na base de cálculo, não apenas por ser norma legal (Lei nº 9.718/98), como também por estar explicitada no Anexo I da IN SRF nº 247/02, e por ter sido confirmada por remansosa jurisprudência.

- A fiscalização reconhece a isenção sobre as vendas de ativos permanentes, mas volta-se contra os ajustes de superveniências e insuficiências de depreciação, pretendendo que os estornos daqueles não deveriam ter sido deduzidos da base de cálculo, fazendo uma confusão entre o estorno final de saldo de superveniências de depreciação e os ganhos não tributáveis de vendas do ativo permanente, de modo a resultar que estes não deveriam ser isentados das contribuições.

- O item 1.11.8.6 das Normas Básicas do COSIF (com a redação da Circular 1.429) determina que a diferença entre valor presente dos contratos e o seu valor contábil, caso positiva, seja debitada ao ativo imobilizado em contrapartida a crédito ao resultado, em conta de “Rendas de Arrendamentos” ou, se negativa, creditada ao ativo e debitada a despesas de arrendamento, respectivamente sob as denominações “Superveniências de Depreciações” e “Insuficiências e Depreciações”.

- Os estornos ou complementos das superveniências de depreciação são lançados a crédito e a débito da conta de ativo relativa ao contrato, em contrapartida às mesmas contas de resultado em que foram registradas, ou seja, nas contas de rendas de arrendamentos e despesas de arrendamento.

- O registro na mesma conta, expressamente determinado pelo COSIF, explica-se exatamente por se tratar ou de redução ou de acréscimo ao saldo anterior dessa conta, não havendo qualquer sentido em fazê-los em contas diversas.
- Separadamente, o COSIF (itens 1.11.8.7 e 8 das Normas Básicas, com a redação da Circular nº 1.429) trata dos resultados nas vendas de bens do ativo permanente, seja pelo exercício da opção de compra pelo arrendatário, seja pela venda a terceiros.
- O crédito do ganho e o débito da perda, em resultado, são feitos nas contas “Lucro na Alienação de Bens Arrendados” e “Perdas em Arrendamentos a Amortizar”, não nas contas de “Rendas de Arrendamentos” e “Despesas de Arrendamento”, onde figuram as contrapartidas de superveniências e insuficiências de depreciações.
- As vendas dos bens arrendados são originadas dos encerramentos dos arrendamentos, mas não se confundem com estes, nem com seus resultados.
- Transportando-se tais lançamentos contábeis segundo o COSIF para o Anexo I da IN SRF nº 247/02, vê-se que:
 - as superveniências de depreciação, que integram as “Rendas de Arrendamentos” (conta COSIF 7.1.2.10.00-1), são adicionadas à base de cálculo de PIS e COFINS, integrando o total das receitas; e quando estornadas são diminuídas;
 - as insuficiências de depreciação, que integram as “Despesas de Arrendamento” (conta COSIF 8.1.3.10.00-1), são diminuídas da base de cálculo; e quando estornadas são adicionadas;
 - os ganhos decorrentes da alienação de bens do permanente são excluídos da base de cálculo nas respectivas linhas de lucros na baixa de bens do ativo permanente, integrando o total de “Outras exclusões (sem COSIF específico)”, separadamente das superveniências e insuficiências de depreciação, bem como dos seus ajustes para mais e para menos.

III – Procedimento da impugnante

- A impugnante seguiu rigorosamente a lei, o COSIF e o Anexo I da IN SRF n. 247/02, recolhendo as contribuições tal como apuradas em cada mês de acordo com esse anexo.
- Isto já é suficiente para que os autos de infração sejam julgados improcedentes, e com muito mais razão, para que as multas e os juros sejam descabidos, a teor do parágrafo único do art. 100 do CTN, e com maior razão ainda ser descabido o agravamento das multas para 150%.
- Nos dois meses objeto da autuação não houve saldo negativo.
- Em outros meses apontados pelo TVF, mas não autuados, a diminuição das bases de cálculo decorreu de fenômeno, observado pela fiscalização, de que havendo redução de contratos na carteira de arrendamento, a tendência é diminuir o montante a tributar em virtude da própria sistemática contábil encampada pela IN SRF nº 247/02.
- No tocante aos ajustes de superveniências de depreciação, como a impugnante seguiu inteiramente as normas legais e as regras administrativas (regulatórias e fiscais), os ajustes acabaram por antecipar a incidência das

contribuições, majoradas mês a mês pela existência desses lançamentos contábeis a crédito de receita. Isto aconteceu tanto com os primeiros ajustes relativos a determinado contrato, quanto com os feitos em complemento nos meses seguintes.

- Quando o ajuste é em sentido contrário, há estorno de parte dos valores antes lançados, e quando ao final do contrato ainda resta pendente algum saldo de superveniências de depreciação, mas em que o valor presente do contrato é igual a zero, e não havendo qualquer valor a ser recebido a título de arrendamento, aquele saldo final de superveniências de depreciação evidentemente deve ser estornado.

- O estorno não reduz a base de cálculo, mas anula valores antes tributados em decorrência do critério contábil adotado pela instrução normativa para fixar a base de cálculo tributária, mas que se revelaram excessivos e não representaram nem nunca representarão receitas efetivas.

- No fim do contrato, há ajuste do valor contábil ao valor presente do contrato, o qual nesse momento é igual a zero, e daí o saldo contábil (de superveniências ou de insuficiências) ser estornado. E o valor líquido de todos os movimentos a crédito e a débito de receitas, ocorridos durante o prazo do contrato, é rigorosamente igual às efetivas receitas de arrendamento geradas por esse contrato, que, portanto, são integralmente tributadas.

- Assim, seguindo o COSIF, as superveniências de depreciação foram contabilizadas pela impugnante a débito do ativo relacionado ao contrato, tendo como contrapartida um crédito à receita, na conta de Rendas de Arrendamentos Financeiros (conta 7.1.2.10.00-1). Como essa conta consta do Anexo I da instrução normativa, tais créditos integraram a base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS, juntamente com as receitas de arrendamento mercantil (alugueis) dos respectivos bens.

- Os ajustes a valor presente são obrigatoriamente feitos todo mês, de modo que pode ocorrer a necessidade de estornos de superveniências anteriormente contabilizadas. Tais estornos devem ser feitos a crédito da conta do ativo, diminuindo o saldo de superveniências de depreciação, e a débito da mesma conta em que as contrapartidas das superveniências foram creditadas, ou seja, a conta 7.1.2.10.00-1, conseqüentemente reduzindo nesse mês a base de cálculo demonstrada no Anexo I.

- Em sentido contrário, as insuficiências de depreciação são creditadas ao ativo e debitadas à receita. Quando na totalidade dos movimentos de um mês houve mais superveniências do que insuficiências, estas eram registradas a crédito de superveniências (portanto, diminuindo esta conta do ativo) tendo por contrapartida um débito na mesma conta 7.1.2.10.00-1.

- Alternativamente, porém sem alterar o resultado, as insuficiências poderiam ser creditadas ao ativo e, em contrapartida, a débito na conta Despesas de Arrendamentos Financeiros (conta 8.1.3.10.00-1), que também consta do rol de exclusões autorizadas pelo parágrafo 5º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 e do Anexo I da IN SRF nº 247/02.

- Contrariamente ao que ocorre com o saldo de superveniências, se ao final do prazo de um contrato o saldo existente for de insuficiências de depreciação, há um crédito final à conta de resultado, aumentando a base de cálculo das contribuições nesse momento. Mas para isto o TVF não apresentou qualquer objeção.

• Voltando aos estornos de superveniências, a despeito dos ajustes mensais, a maior parte deles ocorre no final do contrato, porque nesse momento é necessário baixar o saldo de superveniências de depreciação que ainda exista, exatamente porque no final do contrato o seu valor presente é igual a zero, e qualquer saldo existente na conta do contrato deixa de ser recebível. A contabilidade, evidentemente, não pode manter em ativo um valor que seria correspondente a rendas de arrendamento a receber, mas que definitiva e certamente não serão recebidas.

• No final do contrato, é baixada a última parcela de contraprestação do arrendamento (na qual pode estar contida a última parcela do valor residual garantido), e é baixado o imobilizado líquido das depreciações, sobrando somente os débitos de superveniências de depreciação. Destarte, essas sobras também devem ser baixadas para que o valor contábil fique equivalente ao valor do contrato, que nesse momento é igual a zero.

• As depreciações de bens arrendados foram registradas na conta COSIF 8.1.3.10.10-4, que consta especificamente do Anexo I da IN SRF nº 247/02.

• O resultado na alienação de bens do imobilizado (bens arrendados), é isento das duas contribuições por força da Lei nº 9.718, art. 3º, parágrafo 2º, inciso IV, e é separadamente referido no mencionado Anexo I, na linha de Outras Exclusões (Sem COSIF Específico), sublinha Lucros na Baixa de Bens do Ativo Permanente, entre cujas exclusões a impugnante fez constar os Lucros na Alienação de Bens Arrendados – Arrendamento Financeiro.

• Quanto ao resultado na venda de bens do ativo permanente, o Anexo I é reflexo da norma legal, e não interfere com os demais componentes da base de cálculo, nem pode sofrer interferência destes outros, isto é, inclusive dos componentes que abrigam as superveniências e insuficiências de depreciação.

• Alguns componentes positivos ou negativos são formados por vários itens que se somam para subtotalizar esse grupo a ser considerado na soma algébrica formadora da base de cálculo, mas cada subtotal não se imiscui com os demais.

• A fiscalização pretendeu que parte – os estornos de superveniências – dos valores debitados à conta de rendas de arrendamentos financeiros (pertencente a um dos componentes da soma algébrica) não fosse debitada ao resultado, para assim contrabalançar a isenção dos ganhos nas vendas de ativos permanentes, que integram outro componente autônomo e distinto daquele a que pertencem as rendas de arrendamentos. Isto além de defender um lançamento contábil impossível de ser feito (em disponibilidades).

IV – Improcedência das razões do termo de verificação fiscal – visão geral

Quanto à contrapartida dos estornos de superveniências de depreciações

• O ponto central da discórdia reside na discordância do AFRFB quanto a que as contrapartidas dos estornos de superveniências de depreciações deveriam ser a débito da receita de arrendamento.

• Toda a lógica, a qual também está em conformidade com o sistema contábil que embasa o Anexo I da IN SRF nº 247/02, exige que a conta a ser afetada pelos estornos seja a mesma conta que anteriormente tenha recebido os lançamentos dos valores estornados. E essa conta é a conta de Rendas de Arrendamentos Financeiros.

• Além, disso, refletindo esse regime, a conta de Rendas de Arrendamentos no Anexo I está em linha destacada da linha de Outras Exclusões, sublinha Lucros na Baixa de Bens do Ativo Permanente, na qual a impugnante incluiu os lucros na baixa de bens do ativo permanente que estavam arrendados.

Quanto a que a base de cálculo decorre da lei e não dos lançamentos contábeis

• O segundo ponto reside na afirmação de que a base de cálculo de PIS e COFINS decorre da lei, concentra-se no resultado dos contratos e não pode ser alterada pelos lançamentos contábeis.

• Não se trata simplesmente de os lançamentos contábeis estarem alterando a base de cálculo, mas, sim, de que uma norma complementar da legislação tributária, assim enquadrada pelo art. 100 do CTN (IN-SRF-247/02, com seu Anexo I), complementava as normas legais em torno da base de cálculo das contribuições adotando como referenciais as contas da contabilidade segundo o COSIF, por serem obrigatórias para as entidades de arrendamento mercantil e também pelas peculiaridades dessa atividade.

• Ademais, o COSIF é norma legal em decorrência do disposto no inciso XII do art. 4º da Lei nº 4.595, e os procedimentos por ele determinados estão em conformidade com a Lei nº 6.099.

• Ainda que a norma fazendária estivesse errada, não seria admissível à fiscalização contrariá-la para exigir as contribuições em bases diferentes das estabelecidas normativamente.

• Tal impossibilidade, por sua vez, decorre de várias razões, sendo a primeira a vedação para o fisco agir contra seus próprios atos.

• A segunda razão reside no fato de que, ao contrário do que ocorre atualmente, em 2012 não havia norma legal que determinasse expressamente a não consideração, na base de cálculo das contribuições, dos ajustes de superveniências e insuficiências de depreciações, inclusive seus complementos e estornos.

• Há ainda uma terceira razão, correspondente à vinculação obrigatória da fiscalização e de todos os órgãos da RFB aos atos normativos por esta emitidos.

• E a quarta razão pela qual, desconsiderando a instrução normativa, é incabível a autuação, é o modo como foi feita no caso sob julgamento.

• As superveniências de depreciações aumentaram a base de cálculo antes que seus estornos a diminuíssem posteriormente, mas os autos de infração somente questionaram a legalidade dos estornos e não a legalidade das receitas derivadas das superveniências, isto é, não invocaram a lei que consideraram ferida pelos lançamentos contábeis, quando estes refletiram ajustes que, segundo o Anexo I da IN SRF nº 247/02, majoraram a base de tributação, mas invocaram a lei quando a base foi reduzida pelos estornos de valores que antes, pelo mesmo raciocínio, teriam aumentado indevidamente a base de cálculo.

• Cabe aqui o seguinte resumo das razões de defesa e de impropriedades verificadas no TVF:

- o durante todo o prazo dos contratos, os respectivos resultados e as correspondentes bases de cálculo foram devidamente apurados, inclusive com estornos de superveniências, quanto ocorrentes, os quais não se deram apenas no final dos contratos;

-
- no final dos contratos, os estornos que ocorreram foram de eventuais saldos de superveniências de depreciação não estornadas antes, e que no final precisaram ser eliminados porque, e quando, representaram receitas definitivamente não mais recebíveis;
 - todos os estornos, sem exceção, foram de valores anteriormente acrescentados à receita bruta e assim tributados, representando a diminuição das receitas aos valores recebíveis e eliminando valores que, por serem excessivos, não deveriam ter integrado a receita tributada;
 - a metodologia adotada pelo contribuinte não o foi por livre vontade e nem foi criação sua, pois lhe foi imposta pela norma legal que instituiu o COSIF (Lei nº 4.595, art. 40, inciso XII), no qual está contida a referida metodologia e, ademais, foi ela absorvida pela IN SRF nº 247/02;
 - a impugnante não adotou esta metodologia para deixar de pagar PIS e COFINS, mas porque estava obrigada a ela e as instruções oficiais sobre a determinação da base de cálculo das contribuições a incorporaram;
 - ademais, em muitos casos a metodologia aumenta as bases de cálculo, sem protesto da fiscalização;
 - as bases negativas verificadas em determinados meses decorreram dessas normas de seguimento obrigatório e de circunstâncias dos negócios, como a redução da carteira; inclusive a fiscalização foi informada de que em 2012 e 2013 não houve novos contratos de arrendamento, e mesmo os contratos adquiridos por incorporação de outra pessoa jurídica estavam em suas fases finais;
 - o TVF não apontou que os estornos não passavam de cancelamento de valores que antes necessariamente foram oferecidos à tributação, de modo que não representaram modo de diminuir a base de cálculo, mas de anular bases de cálculo anteriormente aumentadas;
 - o TVF também não procedeu à diminuição da base tributável nos meses em que as superveniências foram incluídas na receita, o que deveria ter feito por coerência com seu próprio critério de quantificação da base de cálculo;
 - também não o fez com relação aos saldos de insuficiências de depreciação ao final dos contratos que os apresentaram, o que não deveria ter ocorrido por coerência com seu próprio critério de quantificação da base de cálculo;
 - se é correta a afirmação de que a contabilidade não é o fato gerador, disto não se pode extrapolar que a contabilidade feita em conformidade com as referidas diretrizes específicas haja deturpado o resultado econômico das operações.
- Os estornos devem ser feitos, obrigatoriamente segundo o COSIF, na mesma conta em que as contrapartidas das superveniências foram lançadas, que é a conta de rendas de arrendamentos.
 - Imagine-se, pois, o contrassenso econômico e contábil, e por consequência também legal, se o estorno fosse feito na conta de resultado da venda de imobilizado, e a conta de receita de arrendamento mercantil ficasse aumentada porque recebeu o crédito sujeito a cancelamento, mas o conservou sem cancelamento.
 - Pois é isto que a autoridade fiscal defende, atacando indiretamente a isenção, que quer ver diminuída ou eliminada, para que a receita tributável conserve o

aumento que recebeu e que precisaria ser cancelado ao ser verificada a inexistência de receita antes contabilizada e tributada.

V – Improcedência das razões do termo de verificação fiscal – aspectos específicos

Quanto ao item 3.4.3 do TVF

- Esse item do TVF começa descrevendo corretamente o procedimento conforme o COSIF, e destacando que as superveniências são debitadas pela impugnante em conta de ativo imobilizado e, em contrapartida, à conta de receita de superveniências de depreciação, que é uma conta integrante de rendas de arrendamento.

- O TVF também explica corretamente que ao final da operação a conta tem que ser zerada, mas ressalva que levar o saldo a zero significa não poder haver apuração de qualquer resultado adicional ao já apurado ao longo do contrato. • O TVF não se insurgiu contra o fato de que os créditos de superveniências à conta de receita integrou positivamente a base de cálculo durante o período da operação.

- A inexistência de resultado adicional ao apurado ao longo do contrato é desprovida de sentido, pois ainda pode haver apuração do ganho de capital.

- A afirmação do TVF não pode ser aceita se pretender que a inexistência de resultado adicional também signifique a inexistência de efeito tributário decorrente do estorno do saldo de superveniências de depreciação.

- Aliás, se a situação for contrária, de saldo de insuficiências de depreciação, o respectivo estorno gera aumento da base de cálculo no mês.

- Fugindo das práticas contábeis obrigatórias e adotadas pela instrução normativa da RFB, o TVF faz cogitações com valores e introduz na questão das superveniências e insuficiências a questão da venda de bens do ativo permanente para “comprovar sua tese” de que no encerramento da operação o resultado final é igual a zero, não havendo lucro a ser excluído em atendimento à isenção.

- Houve excesso do agente lançador, a quem não incumbe ter tese ou aplicar tese sua em lançamento tributário, porque está vinculado ao que a lei determina (CTN, art. 142, parágrafo único).

- A impugnante confessa ter tido enorme dificuldade para entender o raciocínio fiscal desenvolvido, que não faz sentido e também porque ele trabalha apenas com dois exemplos, leva em consideração todos os meses dos anos de 2012 e 2013, mas os autos limitam-se aos meses de janeiro e fevereiro de 2012, nos quais os dois contratos tomados como exemplos sequer foram encerrados.

- O TVF transcreve um item do COSIF cuja numeração ele não identifica, mas afirma tratar de procedimento específico para baixa da conta de superveniências de depreciação.

- A impugnante encontrou o texto transcrito como observação relativa ao funcionamento da conta de ativo código 2.3.2.30.00-8, na Circular BACEN nº 1.273/87.

- O código 2.3.2.30.00-8, conta de ativo permanente, segundo a Circular BACEN nº 1.273/87, em seu funcionamento deve refletir a diferença entre o valor contábil e o valor atual dos contratos em andamento, às taxas pactuadas, devendo ser

debitada pelo valor constituído, pelos ganhos com as baixas dos ativos de arrendamento e pela correção monetária, além de creditada pelas baixas procedidas.

- Aí se segue a observação de que, por ocasião da baixa do bem arrendado, com apuração de lucro, com recebimento de valor residual garantido ou exercício da opção de compra pelo arrendatário, a mesma conta deve ser creditada pelo valor do lucro em contrapartida a disponibilidades. A este respeito, a diretriz regulatória está correta, mas a interpretação a ela dada no TVF conduz a lançamento impossível.

- Com razão, vê-se que no funcionamento da conta, explicado no COSIF, não se cogita dos registros de superveniências de depreciações, nem dos seus estornos e complementos, mas, além disso, a aparente contradição com as regras inseridas no COSIF 1.7 derivadas da Circular BACEN nº 1.429/89 (onde se viu que o saldo de superveniências deve ser estornado a débito de rendas de arrendamento) se desfaz e se resolve por três razões:

- As regras do item 1.7 do COSIF são mais específicas a respeito das superveniências de depreciações, inclusive disciplinando o respectivo cálculo com detalhes que não constam do mencionado código 2.3.2.30.00-8, segundo a Circular BACEN nº 1.273/87, e com critérios distintos deste: ora, sabidamente as normas mais específicas prevalecem sobre as normas gerais ou menos específicas.

- As regras atuais do item COSIF 1.7 são derivadas da Circular BACEN nº 1.429/89, posteriores, portanto, ao código 2.3.2.30.00-8 segundo a Circular BACEN nº 1.273/87: ora, as normas posteriores incompatíveis com as anteriores prevalecem sobre estas, e no caso as normas mais novas foram adicionadas à Circular BACEN nº 1.273 pela Circular BACEN nº 1.429/89, com prescrições distintas das normas mais antigas.

- O próprio COSIF se encarrega de determinar os critérios para sanar possíveis contradições entre Normas Básicas e Elenco de Contas ou Esquemas de Registro Contábil, estabelecendo entre aquelas, na seção I de Princípios Gerais, que “4. Os capítulos deste Plano estão hierarquizados na ordem de apresentação. Assim, as dúvidas de interpretação se solucionam da seguinte forma: a) entre Normas Básicas e Elenco de Contas ou Esquemas de Registro Contábil, prevalecem as Normas Básicas”: ora, o item COSIF 1.7 é Norma Básica, prevalecendo, portanto, sobre a observação relativa ao funcionamento da conta 2.3.2.30.00-8, isto se houvesse contradição entre eles, o que não há.

- Na verdade, há uma quarta razão, que elimina a discussão e mostra que não há contradição. • A conta de ativo imobilizado realmente recebe, durante o arrendamento, os débitos das aquisições dos ativos e das superveniências de depreciações, e também recebe os créditos dos estornos de superveniências e dos valores líquidos dos ativos ao serem alienados, já que ambos são baixas do ativo, tanto quanto as depreciações.

- Mas isto não estabelece vínculo entre os estornos de superveniências e os lucros nas vendas dos ativos, porque, em perfeita harmonia, o COSIF determina que aqueles sejam debitados a rendas de arrendamentos e as vendas à disponibilidade.

- Há coincidência de créditos na conta do ativo quando esta é diminuída ou finalizada, mas não há coincidência das contrapartidas, e nem poderia haver, seja por razões contábeis, seja por razões legais tributárias, porque as vendas são isentas das contribuições e as superveniências são tributadas, e mais pelo que vem a seguir.

• A observação quanto ao funcionamento da conta 2.3.2.30.00-8 trata apenas dos valores recebidos no fechamento dos contratos, quando então houver recebimento de VRG, e não trata do estorno do saldo de superveniências de depreciação, porque este não gera qualquer disponibilidade, e, portanto, não poderia de forma alguma ser debitado a qualquer conta do ativo disponível. Ou seja, o TVF quer um lançamento contábil irreal e verdadeiramente impossível de ser feito.

• Estorno de superveniências de depreciação não gera caixa ou qualquer outra disponibilidade, o que, entretanto, pode ocorrer com o valor da venda do ativo. • É isto que não foi devidamente constado no ato da autuação, assim como não observou que não haveria como transportar o saldo final para disponibilidade, uma vez que ele não fica disponível (não é recebido) nem nunca o será (não é cobrável).

• Aparentemente, o AFRFB percebeu que sua pretensão acarretaria a obrigatoriedade de a impugnante recolher mais PIS e COFINS do que a efetiva receita bruta apurada em suas atividades.

• Os três últimos parágrafos do item 3.4.3 são um reconhecimento explícito da correção de procedimento da impugnante e da improcedência da “tese” defendida no TVF, pois o atuante:

- Não admite os estornos do saldo de superveniências de depreciação contra receitas de superveniências de depreciação; contudo, o estorno a débito desta é legalmente exigido da impugnante pelo COSIF.

- Reconhece que a não efetivação do estorno não teria o efeito de zerar a conta; contudo, não aponta como se deveria proceder para que não houvesse recolhimentos calculados sobre valor maior do que a efetiva receita de cada contrato e eliminar um valor que jamais será recebido.

- Afirma que não há previsão legal para dedução no mês do encerramento; contudo, o estorno contra a conta de receita, no mês de encerramento do contrato, é feito em decorrência do que está determinado pelo COSIF, e este decorre do mandamento legal contido no inciso XII do art. 40 da Lei nº 4.595, e foi adotado para fins de PIS/COFINS pela IN SRF n. 247/02.

- Declara que o regime de apuração é cumulativo, que é definitiva a apuração mensal, que o estorno refere-se a período anterior, e que não há previsão legal para ser feito no mês do encerramento. Contudo, o estorno do saldo existente no período de apuração correspondente ao encerramento do contrato “compete” a este período, pois o COSIF exige que os ajustes sejam feitos mensalmente, e somente no mês em que o contrato se encerra verifica-se o excedente final de superveniências de depreciação, tanto quanto, em períodos anteriores, pode ser verificada a necessidade de estornos ou de complementos. O estorno do saldo necessariamente tem que ser feito nesse momento, pois o respectivo valor nunca será cobrado do arrendatário, ainda que este exerça a opção de compra, nem de qualquer outra pessoa, isto é, nunca será receita recebível. Quanto ao regime ser cumulativo, é neste mesmo que se procede como descrito.

Quanto ao item 3.4.4 do TVF

• O item 3.4.4 do TVF insinua que a impugnante não foi consistente em sua contabilidade, quando afirma que “no arrendamento mercantil de venda do bem, não pode o arrendador utilizar-se de duas técnicas contábeis para recuperar o capital empregado na aquisição de um mesmo bem, objeto das duas operações”.

• Faz esta afirmação juntamente com alusões genéricas à contabilidade comercial e à contabilidade bancária, que nada colaboram para justificar a pretensão fiscal, porém esquecendo-se de que a contabilidade das operações de arrendamento mercantil têm especificidades decorrentes das suas características, o que inclusive foi reconhecido pela Portaria MF nº 564/78, mantida pela Portaria MF nº 140/84, a qual revela a importância da contabilidade das empresas arrendadoras, decorrente das especificidades da atividade, e igualmente revela a impossibilidade de ignorar a contabilidade efetuada rigorosamente em conformidade com as portarias ministeriais (quanto ao IRPJ) e as práticas exigidas legalmente pela autoridade regulatória (quanto a todos os tributos).

• Em sua “tese” o Sr. Fiscal insurge-se contra o regime legal das operações de arrendamento mercantil e das respectivas contabilizações, cujo regime entende ser “absurdo”, e a “confusão” que ele vislumbrou deveu-se apenas a não aceitar as regras legais pertinentes, tais como elas são.

• O afirmado abuso de forma não existe, pois o percentual de VRG varia conforme cada contratação, que é feita livremente.

• O VRG de 99% não é geral, como o TVF faz crer. No exemplo nº 1, considerado “ideal”, inclusive representando 99% do total dos contratos, o VRG é de 1%.

• A falta de razão no raciocínio fiscal é acompanhada de verdadeiro reconhecimento da sua improcedência, quando afirma que “o ‘vilão’ da história é o VRG e a normativa do Bacen que determina que no encerramento da operação os VRG sejam baixados em contrapartida a Lucros na Alienação de Bens”.

• Entretanto, é isto mesmo que deve ser, e é isto mesmo que a impugnante fez, pois é o momento em que toda a operação de arrendamento mercantil se encerra, com encerramento de qualquer saldo porventura existente, inclusive o de superveniências de depreciação a débito de rendas de arrendamento, e o momento em que se apura ganho ou perda de capital, pela confrontação entre custo e preço de venda, obviamente que a crédito ou a débito de contas de resultado.

• Outra indicação séria da falta de razão nas assertivas do TVF está contida na transcrição de um trecho do Recurso Extraordinário nº 606207-RS, em que a Ministra Rosa Weber afirma que a contabilidade é ponto de partida para apuração de diversos tributos, mas não subordina a tributação, porque esta é moldada por princípios e regras próprias.

• Ocorre que a matéria então em julgamento era a inclusão das receitas derivadas da cessão de créditos de ICMS na receita de exportação imune à incidência das contribuições sociais, nos termos do art. 149 da Constituição Federal, tendo a decisão se pautado pelo respectivo regime jurídico e não pelos procedimentos contábeis.

• Ora, no caso destes autos a situação é diversa e se amolda exatamente ao que foi dito pela Ministra Weber, pois são normas legais específicas que ditam a contabilidade específica das arrendadoras, e é princípio constitucional aquele que impede haver incidência sobre o saldo irrecuperável de superveniências de depreciação, dado que ele não reflete capacidade contributiva.

• O TVF conclui o item 3.4.4 novamente prevendo que a impugnante defender-se-ia com apoio na IN SRF nº 247/02, mas que tal defesa não deveria prosperar uma vez que os supostos lucros decorreriam de duplicidade de deduções.

- Custa crer que a fiscalização tenha pretendido cobrar contribuições e multa majorada afirmando abuso de direito, ao combinar que “este fato (a decisão do STF) combinado com a previsão legal de exclusão das receitas de alienação de bens da base de cálculo do PIS/COFINS gera uma grave distorção, ao manter na base de cálculo as despesas de arrendamento, representadas em sua quase totalidade pelas despesas de depreciação e sua associada superveniência/insuficiência e excluir as respectivas 'receitas' de alienação de bens, caracterizando-se como uma afronta ao princípio contábil de confronto de receitas e despesas”.
- Não há distorção, e se houvesse, seria decorrente das normas em vigor.
- Não cabe ao fiscal fazer lançamentos porque entende haver “grave distorção” decorrente das normas aplicáveis à apuração do ganho de capital e aos resultados da operação de arrendamento mercantil.
- O parágrafo único do art. 142 do CTN limita a competência fiscal. A autoridade está vinculada à lei, e também aos atos normativos.
- É ilegal, porque contrária ao CTN e à lei ordinária, bem como a princípios constitucionais, a “proposta” para que o órgão julgador não admita a prosperidade da defesa com base na instrução normativa, dado que esta apenas reflete o que advém da lei, seja ao tratar das superveniências, seja ao tratar da isenção.
- O TVF reconhece expressamente que o Anexo I da instrução normativa somente foi revogado em agosto de 2012, isto é, o anexo estava em pleno vigor nos meses objeto da autuação.
- A instrução normativa revocatória do anexo não alterou as normas legais que continuaram em vigor, motivo pelo qual as suas instruções, refletidas formalmente no referido documento, não foram afetadas.
- Há uma flagrante contradição em defender a supremacia da lei sobre as práticas contábeis, inclusive com a indevida pretensão de respaldo no RE 606107, e concluir que as normas legais refletidas no COSIF e na Instrução Normativa SRF nº 247/02 geram grave distorção “caracterizando-se como afronta ao princípio contábil de confronto de receitas e despesas”.
- Embora não tenha havido violação desse princípio contábil, é contraditório a fiscalização invocar decisão do STF que afirma a insuficiência da contabilidade para ditar a obrigação tributária e logo a seguir escudar-se em princípio contábil para tentar insurgir-se contra as normas administrativas que refletem os comandos legais.
- A ilegal pretensão de que o órgão julgador não dê guarida à defesa com base na referida instrução normativa também está calcada na afirmação de que “ao excluir os supostos Lucros na Alienação de Bens a DIBENS incorre na prática à dedução em duplicidade das despesas de depreciação e seus ajustes associados a esta apuração”.
- São duas as inverdades contidas nessa afirmação do TVF, uma implícita e outra expressa. A implícita está no adjetivo “supostos”, a presumir que não houve ganhos nas vendas de bens que estavam arrendados, mas isto contraria a verdade dos fatos. E a expressa reside na afirmação de dedução em duplicidade.
- A alegada duplicidade não existe no regime legal, nem na contabilidade da impugnante. • No regime legal são dois os fenômenos – arrendamento e alienação –, os quais, embora derivem da própria natureza jurídica do contrato de arrendamento mercantil, têm trato legal e trato tributário distintos e inconfundíveis.

- Na parte final do Tópico III destas razões de defesa, a impugnante tratou do assunto.
- A impugnante cumpriu a instrução fiscal e, portanto, a lei, até porque a norma legal que concede a isenção não depende do regime legal das depreciações e suas superveniências ou insuficiências, cujo regime não se imiscui com a isenção nem a prejudica.
- Contrariamente ao que a impugnante fez com base na lei, o TVF quer corrigir a norma legal através da “inclusão dos resultados de Lucros na Alienação de Bens Arrendados como receitas tributáveis”. E foi o que ele fez nos autos de infração.
- Ao contrário de gerar duplicidade de deduções, o estorno da receita de superveniências de depreciação eliminou da base de cálculo valores já tributados antes e que não se concretizaram em receitas efetivas; e foi feito com base legal e no momento certo.
- Por outro lado, a exclusão do ganho verificado efetivamente na venda de bens até então arrendados foi feita separadamente, e igualmente com base na lei e no momento certo.

Quanto a outros pontos

- Não é verdadeira a alegação de que o lucro na venda de bens é igual ao valor do estorno de superveniências de depreciação, e nem esta igualdade é regra.
- A coincidência é meramente acidental, inclusive porque o ganho na venda dos bens arrendados é calculado pela diferença entre (1) o VRG, através do qual é exercida a opção de compra pelo arrendatário, e (2) o valor líquido residual existente no ativo imobilizado, isto segundo a prescrição do art. 13 da Lei nº 6.099/74, devidamente repetida no COSIF.
- Tanto é assim que, se não houvesse saldo de superveniências de depreciação, o valor do ganho na venda do ativo seria o mesmo.
- Do mesmo modo, quando há perda, e não ganho, na venda do ativo, pode haver saldo de superveniências, porque o ganho ou perda de capital não equivale ao estorno, nem substancialmente, nem quantitativamente.

- Apesar dessas diferenças, os autos de infração calcularam as contribuições exclusivamente com base nos estornos de superveniências no final dos contratos.

VI – Descabimento de multas e juros, e principalmente do agravamento das multas

- A impugnante não praticou qualquer ação justificadora da qualificação das multas de ofício, mormente porque agiu em conformidade com a lei e com as normas regulatórias e tributárias aplicáveis.
- Mais ainda, tendo agido em conformidade com a Instrução Normativa SRF nº 247/02, sequer poderia ser objeto de cobrança de qualquer multa e de juros em virtude da norma do parágrafo único do art. 100 do CTN.
- O item 5 do TVF começa invocando o princípio constitucional da universalidade da seguridade social e afirmando ter havido afronta ao a isonomia, o que nada tem a ver com as hipóteses legais de agravamento de penalidades.

-
- Não houve redução dos recolhimentos devidos, porque foram calculados de acordo com a legislação, e os valores maiores, supostos como devidos, decorreram de equivocada interpretação da lei pela fiscalização.
 - O TVF argumenta com o lucro líquido da impugnante nos anos de 2012 e 2013, porém as bases de cálculo das contribuições têm outras regras legais distintas, sendo evidente que não são iguais o lucro líquido e a receita bruta, mesmo que desta sejam feitas as deduções lealmente permitidas. Argumenta também com saldos negativos, mas estes não existiram nos meses dos autos de infração, e quando existem derivam das razões legais (deduções) e negociais (ausência de novos contratos) já expostas.
 - O resultado positivo de cada operação mercantil foi devida e integralmente tributado ao longo do contrato, e o estorno do saldo final de superveniências de depreciação, ao contrário de reduzir o valor tributável, colocou no devido patamar os valores de superveniências que ao longo do contrato aumentaram as bases de cálculo mensais, ou seja, colocou em igualdade de valores a totalidade das receitas de arrendamento durante o contrato e a totalidade das bases de cálculo no mesmo período.
 - O ganho na venda de cada ativo imobilizado existiu na realidade e por isso logrou a isenção legal das duas contribuições.
 - O TVF pretende que tenha havido crime porque a impugnante recolheu PIS e COFINS sobre as efetivas receitas de cada arrendamento, e não fez como ele supôs que seria correto, isto é, deixar na base de cálculo total de cada contrato o valor excedente de superveniências de depreciação, mesmo que este valor não tenha sido receita real.
 - No máximo, se alguma dúvida houvesse, haveria erro de interpretação e aplicação da lei, ademais originado do COSIF e da Instrução Normativa SRF nº 247/02.
 - A remissão à doutrina de De Plácido e Silva não ajuda a fiscalização, mas serve para excluir a caracterização de fraude e dolo no caso “sub judice”, porque não houve ocultação da verdade ou fuga do cumprimento do dever, nem astúcia empregada.
 - Não houve impedimento à ocorrência dos fatos geradores, inclusive porque o que está em discussão é a quantificação das bases de cálculo de fatos geradores ocorridos, mas principalmente porque essas bases são a receita bruta menos as deduções legais, e a receita bruta real e total foi tributada, ainda que tenha havido estorno de superveniências de depreciação que não se transformaram em receita de arrendamento, e ainda que tenha havido isenção sobre vendas do ativo imobilizado, que não afetam o resultado e as bases de cálculo das operações de arrendamento.
 - Igualmente pelos mesmos motivos, não houve modificação das características essenciais do fato gerador, porque este é a receita bruta, e nenhuma receita bruta deixou de ser oferecida à tributação.
 - Também não houve modificação das características essenciais do fato gerador quando superveniências de depreciação foram tratadas exatamente como são em sua natureza e finalidade, inclusive com seus complementos e estornos legais. Ou quando insuficiências foram devidamente tratadas como são.

-
- Outrossim, tratar venda de bem do ativo imobilizado como venda isenta não afeta qualquer característica do fato gerador de qualquer outra obrigação tributária devida sobre outras operações, nem qualquer característica do fato que corresponde à hipótese de incidência da norma de isenção.
 - Em nenhuma operação a impugnante descaracterizou a modalidade do arrendamento financeiro.
 - Toda a evidência reflete que a contabilidade está adequada às características específicas das operações de arrendamento mercantil, assim como não tem o condão de reduzir ou eliminar valores a tributar, e nem isto ocorreu na realidade prática.
 - O TVF reconheceu mais de uma vez que os ajustes de superveniências e insuficiências de depreciação se acertam ao longo do tempo contratual e finalizam em zero.
 - Neste cenário todo, onde está a ilicitude no cumprimento das obrigações tributárias e onde a fraude?
 - Não houve qualquer impedimento ou retardamento no conhecimento dos fatos pela autoridade fazendária, que os encontrou na contabilidade, na respectiva documentação de suporte, inclusive contratos, e nas informações que lhe foram prestadas.
 - Não houve duplicidade de deduções, nem a suposta duplicidade foi causada por estornos ou pela isenção na alienação de bens; esta não funciona como despesas contábeis nem reduziu as bases de cálculo das operações de arrendamento; ao contrário do afirmado, os estornos repuseram os verdadeiros resultados econômicos das operações de arrendamento mercantil ao seu patamar correto e total; e, como tudo está claramente na contabilidade, não é necessária minuciosa (isto é, difícil ou dificultada) auditoria contábil para detectar todos os movimentos econômicos e financeiros que ocorreram, além de que o Anexo I da Instrução Normativa SRF nº 247/02 ajudou na identificação das bases de cálculo corretas e o fiscal recebeu esclarecimentos claros por parte da impugnante.
 - O COSIF determina que a contrapartida do crédito de superveniências de depreciação seja feita à conta de receita de arrendamento mercantil, e, por outro lado, a contrapartida a disponibilidades somente tem a ver com a venda do ativo até então arrendado, sendo impossível no caso de estorno de superveniência.
 - Não há qualquer planejamento tributário quando se segue o COSIF e instrução normativa, e o que se discute aqui, verdadeiramente, é a perfeita inteligência dos mecanismos de contabilidade das operações de arrendamento mercantil, e destas próprias, a par das normas legais aplicáveis.
 - O objeto social da impugnante ser arrendamento mercantil necessariamente implica em venda dos ativos arrendados, porque a opção de compra pelo arrendatário é parte complementar do negócio jurídico regido pela Lei nº 6.099/74, e porque, após o arrendamento, a naturalidade das coisas conduz à venda dos bens que foram arrendados, seja para o arrendatário seja para terceiros, sob pena de a arrendadora ter que ficar com milhares de bens em sua propriedade.
 - Não havendo prova do dolo, mas simples discussão jurídica, não cabe a manutenção da multa agravada, mesmo que os valores principais sejam mantidos e for negada aplicação ao parágrafo único do art. 100 do CTN.

• No caso destes autos não existem as circunstâncias agravantes nem as qualificativas descritas na lei e, ao contrário, existem atenuantes fortíssimas, como o seguimento do COSIF e da Instrução Normativa SRF nº 247/02.

• A impugnante já demonstrou que, além de a cobrança ser indevida, não impediu ou retardou a ocorrência de fato gerador, e não evitou nem diferiu o montante do tributo, pois até majorou a base de cálculo e antecipou o pagamento através do creditamento, à receita tributável, das superveniências de depreciações, e os posteriores estornos seguiram rigorosamente as normas aplicáveis. Também demonstrou nada ter ocultado nem ter retardado o conhecimento dos fatos pela autoridade fiscal.

• Em hipótese alguma pode ser mantida a multa de 150% no julgamento desta impugnação, assim como não cabe qualquer ação relacionada à Lei nº 8.137/1990. VII – Descabimento de juros sobre a multa

• No regime da Lei nº 9.430/1996, que ainda está em vigor, somente os débitos decorrentes de tributos e contribuições é que estão sujeitos à incidência de juros de mora. E como a multa não possui natureza de tributo, nos termos do art. 3º do CTN, neste regime, ainda em vigor, não cabe a incidência de juros sobre ela.

• A própria Lei nº 9.430/1996, quando pretendeu autorizar a exigência de juros sobre a multa decorrente de lançamento “ex officio”, o fez de forma expressa e específica. Trata-se do art. 43 e do seu parágrafo único, que preveem a incidência de juros moratórios sobre as multas isoladas.

• No caso, todo o período decorrido desde o suposto fato gerador transcorreu na vigência da Lei nº 9.430/1996 em sua última redação, de modo que nenhum juro pode ser exigido sobre qualquer parcela de multa que eventualmente venha a ser confirmada.

VIII – Pedidos finais

• A impugnante espera que as presentes razões sejam processadas e julgadas procedentes, com o provimento total da impugnação e o cancelamento dos autos de infração.

• Requer mais que, caso por hipótese sejam mantidas as cobranças de PIS e COFINS, pela ordem:

- sejam excluídos juros e multas, por ter a impugnante agido de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 247/02;

- se mantidas as multas, sejam reduzidas para 75%, por não ter havido prática dolosa enquadrável nos art. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64;

- se mantidas as multas, não sejam acrescidas de juros Selic, por falta de base legal.

Impugnação apresentada por Banco Itaucard S.A. (responsável)

Em 09/03/2017, conforme termo de solicitação de juntada a fls. 501, Banco Itaucard S.A. apresentou a impugnação a fls. 503/506, cujo teor pode ser assim resumido:

-
- Quanto ao mérito das cobranças, o impugnante reporta-se às razões de impugnação da Dibens Leasing, que subscreve integralmente, anexando, para fins meramente formais, uma cópia dessas razões.
 - Outrossim, em sua defesa exclusiva, o impugnante contesta a atribuição de responsabilidade a ele, feita com base nos arts. 132 do CTN e 5º do Decreto-lei n. 1598, pelos seguintes motivos.
 - Conforme os anexos documentos pertinentes à cisão parcial da Dibens Leasing (doc. 4 a 6), a parcela do seu patrimônio vertida ao impugnante foi de apenas 0,0306383% do patrimônio líquido total cindido.
 - O art. 132 do CTN não tratou de cisão.
 - Como esse dispositivo da lei complementar disciplinou apenas incorporações e fusões, dado que à época não havia o instituto da cisão, foi o Decreto-lei nº 1598 que veio tratar desta.
 - A grande distinção entre as situações de fusão ou incorporação e as de cisão, é que naqueles dois atos a absorção do patrimônio da pessoa jurídica (ou pessoas jurídicas) extinta é total e por uma única pessoa jurídica, enquanto que na cisão a absorção pode ser parcial.
 - Com efeito, na cisão a situação é radicalmente distinta da que existe na incorporação porque, mesmo na cisão total, a versão do patrimônio da cindida que se extingue pode ser feita para mais de uma pessoa jurídica.
 - E na cisão parcial, em que também pode haver versão para mais de uma pessoa jurídica, em qualquer caso uma parte do patrimônio da cindida permanece com ela.
 - Neste sentido, no presente processo o impugnante não pode ser responsabilizado solidariamente pela totalidade dos valores lançados contra a cindida, acaso devidos, pois não absorveu a totalidade do seu patrimônio líquido, mas apenas a porcentagem de 0,0306383% do patrimônio total cindido.
 - Nem faz sentido lógico que, nesta circunstância, a sucessora possa ser cobrada por 100% de débitos tributários da sucedida, nem é por acaso que os dispositivos legais citados repetidamente aludem à “parcela” do patrimônio, situando nesta a “dose” de responsabilidade.
 - Por outro lado, o impugnante objeta a aplicação do art. 5º do Decreto-lei nº 1598 aos débitos lançados contra a Dibens Leasing, que são de PIS e COFINS, ao passo que o decreto-lei trata apenas de IRPJ.
 - Realmente, sua epígrafe dá o alcance das suas disposições, “in verbis”: “Altera a legislação do imposto sobre a renda”.
 - E, ainda que não se queira dar valor de norma à epígrafe do diploma legal, não se pode negar tal condição ao seu art. 1º: “O imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas domiciliadas no País, inclusive firmas ou empresas individuais equiparadas a pessoas jurídicas, será cobrado nos termos da legislação em vigor, com as alterações deste Decretolei”.
 - Em vista do exposto, o impugnante requer primeiramente que os autos de infração contra a Dibens Leasing sejam julgados improcedentes.

• Outrossim, caso mantidos no todo ou em parte, que seja declarada a inexistência de responsabilidade do impugnante, por ausência de norma relativa às duas contribuições.

• Por fim, caso mantidos os autos de infração, total ou parcialmente, e julgado ser aplicável o art. 5º do Decreto-lei nº 1598, seja declarada a responsabilidade do impugnante apenas sobre 0,0306383% dos débitos mantidos.

É o relatório."

Em 20/09/17, a DRJ em Belo Horizonte (MG) julgou improcedente a impugnação e o Acórdão nº 02-74.698 foi assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012

ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO.

Cabível o lançamento de ofício quando devidamente demonstrado que a instituição financeira, quando do encerramento de suas operações de arrendamento mercantil financeiro, reduzia indevidamente a base de cálculo da contribuição para o PIS, mediante artifício envolvendo a estipulação de valores abusivos de VRG (Valor Residual Garantido), a apuração de pretensos lucros na alienação de bens posteriormente excluídos da base de cálculo, bem como a geração artificial de despesas de insuficiência de depreciação ou de estornos de receitas de superveniência de depreciação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2012

ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO.

Cabível o lançamento de ofício quando devidamente demonstrado que a instituição financeira, quando do encerramento de suas operações de arrendamento mercantil financeiro, reduzia indevidamente a base de cálculo da Cofins, mediante artifício envolvendo a estipulação de valores abusivos de VRG (Valor Residual Garantido), a apuração de pretensos lucros na alienação de bens posteriormente excluídos da base de cálculo, bem como a geração artificial de despesas de insuficiência de depreciação ou de estornos de receitas de superveniência de depreciação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Duplica-se o percentual da multa de ofício a ser aplicada, se comprovadas as circunstâncias previstas em lei como caracterizadoras de infração qualificada.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, ambos da Lei nº 9.430, de 1996.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CISÃO PARCIAL.

Respondem solidariamente pelos tributos da pessoa jurídica a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial.

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido"*

O contribuinte e o responsável tributário solidário apresentaram recurso voluntário, em que trouxeram, essencialmente, as alegações apresentadas nas impugnações.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), por seu turno, apresentou "Contrarrrazões aos Recursos Voluntários", em que sustenta os argumentos adotados pela fiscalização.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator - Marcelo Costa Marques d'Oliveira

Os recursos voluntários preenchem os requisitos legais de admissibilidade e devem ser conhecidos.

Fatos

Foram lançados de ofício PIS e COFINS sobre os estornos de superveniência de depreciação, contabilizados nos meses de janeiro e fevereiro de 2012 e excluídos das respectivas bases tributáveis.

O lançamento foi acrescido de multa de ofício de 150%, porque o Fisco entendeu que a recorrente fraudou a contabilidade, com o intuito de majorar os ganhos de capital na alienação dos bens arrendados, isentos de PIS e COFINS, em detrimento das rendas de arrendamento, tributáveis pelas contribuições. Para tanto, teria acordado com seus clientes "Valores Residuais Garantidos - VRG" acima dos usualmente praticados no mercado.

A fraude teria sido perpetrada, por meio do lançamento contábil do estorno da conta de ativo imobilizado "superveniência de depreciação" (conta 2.3.2.30.00-8): ao invés de o débito ser registrado em do ativo circulante, foi lançado na conta de receita "rendas de arrendamentos financeiros (conta 7.1.2.10.00-1), o que reduziu as bases de cálculo de PIS e COFINS.

O procedimento fiscal não se limitou aos meses de janeiro e fevereiro de 2012, porém estendeu-se até março de 2013.

Foi lavrado outro auto de infração para o período de março de 2012 a março de 2013, tratado no processo nº 16327.720165/201713, cujo recurso voluntário já foi julgado por esta turma e objeto do Acórdão nº 3301005.179, do ilustre Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior. Por unanimidade de votos, foi dado provimento ao recurso voluntário.

Cumpra mencionar ainda que a PGFN, além de ratificar o procedimento fiscal e a decisão da DRJ, trouxe alegação que não consta da autuação, no sentido de que a isenção de PIS e COFINS sobre ganhos de capital em vendas de imobilizado não abrange bens objeto de arrendamento mercantil, a saber (trecho da "Contrarrazões da PGFN, fl. 966):

"(. .)

Muito embora, como adiantado, o cerne da controvérsia não diga respeito à regra que exclui as vendas de bens do ativo permanente da base de cálculo das duas contribuições, deve-se considerar inquestionável que a atividade típica da recorrente envolve operações de leasing, conforme consta do estatuto social.

Dessa maneira, ao alienar bens arrendados que eram de sua titularidade, fatalmente as receitas recebidas, independentemente de sua classificação contábil, devem ser consideradas operacionais, visto que são oriundas de sua atividade típica, regular e habitual. Diante disso, não há como se afastar a tributação pelo PIS e pela COFINS sobre tais valores.

Assim, não merece reparos a decisão de primeira instância, que confirmou a incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas em análise.

(. . .)"

Mérito

Já tratei do tema central desta contenda: cômputo nas bases de cálculo do PIS e da COFINS do estorno do saldo da conta superveniência de depreciação, que é registrado ao fim dos contratos de leasing, a débito da conta de rendas de arrendamento. Foi por meio do Acórdão 3301-004.760, datado de 21/06/2018, cuja decisão, por unanimidade de votos, foi pelo provimento do recurso voluntário.

E meu posicionamento não se alterou, pelo que, mais uma vez, voto pelo provimento do recurso voluntário, pelos motivos que passo a expor.

Ademais, conforme acima mencionei, o outro auto de infração de PIS e COFINS produzido pela auditoria fiscal objeto do presente, sobre o mesmo tema, foi cancelado por esta turma (Acórdão nº 3301-005179).

Gostaria de destacar que a segunda decisão, da relatoria do ilustre Conselheiro Salvador Cândido, trata de dois assuntos não presentes na primeira, quais sejam, da determinação do VRG e do argumento da PGFN acerca da abrangência da isenção de PIS e COFINS sobre ganhos de capital na venda de bens do imobilizado - não deveria abranger bens arrendados, pois objetos da atividade operacional.

Isto posto, faço dos trechos a seguir reproduzidos dos referidos acórdãos minhas razões de decidir, com base no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.978/99.

Acórdão nº 3301-004.760

"CONTENDA

Foram lavrados dois autos de infração, relativos aos meses de janeiro a dezembro de 2011, para cobrança de R\$ 107.735.041,23, de COFINS, e de R\$ 17.506.944,19, de PIS/PASEP, acrescidos de multa de ofício de 150% e juros Selic, sob o regime cumulativo. O contribuinte teria deduzido indevidamente das bases tributáveis os saldos devedores da conta de superveniência de depreciação, verificados ao fim de contratos de arrendamento mercantil financeiro ("leasing financeiro").

Foi aplicada multa de ofício, porque a fiscalização entendeu que os lançamentos contábeis, que não teriam observado as normas do Banco Central do Brasil (BACEN), foram realizados com o intuito de modificar as características básicas do fato gerador das contribuições, incorrendo em fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64. Os mesmos registros contábeis, erros na inserção de informações contábeis na DIPJ 2012 e a realização de aportes de capital, não destinados às suas atividades-fim, porém exclusivamente a aplicações financeiras, teriam retardado o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte do Fisco, o que configurar-se-ia como sonegação (art. 17 da Lei nº 4.502/64).

Foi apresentada impugnação, contendo argumentos também incluídos no recurso voluntário e que serão objetos de análise adiante. A DRJ em Curitiba (PR) manteve parcialmente o lançamento, reconhecendo ter havido erro na determinação das bases de cálculo dos meses de julho de agosto de 2011 - os saldos das contas de superveniência de depreciação adotados pela fiscalização divergiam dos constantes dos balancetes carreados aos autos.

Antes de passarmos às razões mérito contidas no recurso voluntário, faz-se necessário apresentar o conceito de arrendamento mercantil financeiro, a legislação de regência e as normas do BACEN e as legislações do PIS e da COFINS incidentes.

ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO ("LEASING FINANCEIRO")

Conceitos gerais

O inciso XII do art. 4º da Lei nº 4.595/64 dispõe que o Conselho Monetário Nacional (CMN) estabelecerá normas gerais de contabilidade e estatística a serem observadas pelas instituições financeiras. Em junho de 1978, o CNM edita ato, delegando tais atribuições ao Banco Central do Brasil (BACEN)

Para fins de economia processual, extraio os trechos do Termo de Verificação Fiscal (TVF - fls. 17 a 81) que trazem os esclarecimentos básicos acerca da natureza da operação de leasing financeiro, de acordo com a Lei nº 6.099/74 e Normas do Banco Central do Brasil - BACEN:

RESULTADOS ECONÔMICO-FINANCEIROS DAS OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO

Com o desenvolvimento das atividades de arrendamento mercantil no Brasil, foi editada, em 12 de setembro de 1974, a Lei 6.099/74, que:

'Dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil e dá outras providências.'

Ao dispor sobre o tratamento tributário, cuidou o legislador:

Art. 4º A pessoa jurídica arrendadora manterá registro individualizado que permita a verificação do fator determinante da receita e do tempo efetivo de arrendamento.'

A Lei 6.099/74 não conceituou o que é o fator determinante da receita da pessoa jurídica arrendadora, porém, os conceitos trazidos pelo Banco Central do Brasil – Bacen - permitem-nos inferir que esteja relacionado aos recebimentos relativos às operações de arrendamento mercantil, obtidos no decorrer do tempo efetivo de arrendamento, ou, nos termos utilizados pelo Bacen: durante o prazo contratual da operação.

O Banco Central do Brasil, ao regular as atividades de arrendamento mercantil, definiu as operações sob duas modalidades: Arrendamento Mercantil Operacional e Arrendamento Mercantil Financeiro.

Resolução Bacen 2.309/96:

'Art. 5º Considera-se arrendamento mercantil financeiro a modalidade em que:

I - as contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, sejam normalmente suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um retorno sobre os recursos investidos;

II - as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendatária;

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

Art. 6º Considera-se arrendamento mercantil operacional a modalidade em que:

I - as contraprestações a serem pagas pela arrendatária contemplem o custo de arrendamento do bem e os serviços inerentes à sua colocação à disposição da arrendatária, não podendo o total dos pagamentos da espécie ultrapassar 75% (setenta e cinco por cento) do custo do bem arrendado;

II - as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendadora ou da arrendatária;

III - o preço para o exercício da opção de compra seja o valor de mercado do bem arrendado.

O Banco Central do Brasil define o Arrendamento Mercantil Financeiro a partir de suas características econômico-financeiras.

As operações realizadas pelo contribuinte e analisadas no presente Termo de Verificação Fiscal são as operações definidas pelo Banco Central do Brasil como de Arrendamento Mercantil Financeiro.

A principal característica desta modalidade de arrendamento mercantil (financeiro) é destacada nos termos “durante o prazo contratual da operação”, que caracterizam que os recebimentos de apenas uma operação proporcionam a recuperação do capital despendido pelo arrendador e a obtenção de retorno (lucro) pela arrendadora.

Economicamente, durante o prazo contratual, a operação de arrendamento mercantil financeiro proporciona:

- *A RECUPERAÇÃO DO CUSTO ou CAPITAL do arrendador; e*
- *O LUCRO da operação. Os dois elementos econômicos citados têm seus valores pré-definidos no momento da assinatura do contrato da operação de arrendamento mercantil financeiro.*

A Recuperação do Capital e Retorno sobre os Recursos Investidos são conseguidos pela empresa arrendadora por meio dos pagamentos realizados pelo arrendatário, referidos pelo Banco Central, em sua definição, como:

- *as contraprestações e*
- *demais pagamentos previstos no contrato,*

Os demais pagamentos previstos no contrato são, basicamente, os VRG's – Valores Residuais Garantidos - e outros que, porventura, possam ser estipulados contratualmente, sob qualquer denominação (inclusive sob a denominação de VRG-Diluído), mas que sempre serão destinados à Recuperação do Capital ou ao Lucro do Arrendador).

Observados os eventos econômicos relativos às operações de arrendamento mercantil financeiro, devemos atentar ao tratamento tributário aplicável a estes eventos. Lembrando que a tributação da contribuição ao PIS e da Cofins sobre operações de arrendamento mercantil tem por base somente os lucros das operações e não os valores correspondentes à recuperação de capital das companhias arrendadoras.

A mesma atenção deve ser dispensada à classificação contábil dos eventos econômicos relativos às operações de arrendamento mercantil financeiro, de forma que a Ciência Contábil possa aferir o resultado econômico das operações, o que normalmente é feito, segregando-se dos valores dos recebimentos (contraprestações e demais pagamentos previstos), por procedimentos e técnicas contábeis apropriadas, o valor correspondente à RECUPERAÇÃO DO CAPITAL do arrendador."

Superveniência e insuficiência de depreciação

Por força da Resolução BACEN nº 1.273/87, as instituições financeiras, dentre elas as sociedades de arrendamento mercantil, têm de adotar o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (COSIF). No Capítulo I, há as "Normas Básicas" e, no II, o "Elenco e Função das Contas".

Para que as demonstrações financeiras espelhem as reais posições patrimonial e financeira e sejam fonte confiável de informações para os usuários, o BACEN estabelece uma série de regras contábeis a serem cumpridas pelas instituições financeiras.

Entre as normas aplicáveis às sociedades de arrendamento mercantil (recorrente), no grupo das "Normas Básicas", há o item 1.11.8.5 que determina que contabilizem, mensalmente, a diferença entre o valor presente de cada contrato de leasing, calculado com base na taxa interna de retorno, e o seu valor contábil. O ajuste é assim calculado:

(. . .)

a) *calcula-se o valor presente das contraprestações dos contratos, utilizando-se a taxa interna de retorno de cada contrato. Consideram-se, para este efeito, os Arrendamentos e Subarrendamentos a Receber, inclusive os cedidos, os VALORES RESIDUAIS A REALIZAR, inclusive os recebidos antecipadamente, e os registrados em CRÉDITOS DE ARRENDAMENTO EM LIQUIDAÇÃO;*

b) *apura-se o valor contábil dos contratos pelo somatório das contas abaixo:*

(+) ARRENDAMENTOS A RECEBER - RECURSOS INTERNOS

(+) ARRENDAMENTOS A RECEBER - RECURSOS EXTERNOS

(+) ARRENDAMENTOS A RECEBER EM ATRASO

(-) RENDAS A APROPRIAR DE ARRENDAMENTOS A RECEBER -

RECURSOS INTERNOS

(-) RENDAS A APROPRIAR DE ARRENDAMENTOS A RECEBER -

RECURSOS EXTERNOS

(+) SUBARRENDAMENTOS A RECEBER

(+) SUBARRENDAMENTOS A RECEBER EM ATRASO

(-) RENDAS A APROPRIAR DE SUBARRENDAMENTOS A RECEBER

(+) VALORES RESIDUAIS A REALIZAR

(-) VALORES RESIDUAIS A BALANCEAR

(+) CRÉDITOS DE ARRENDAMENTO EM LIQUIDAÇÃO

(-) RENDAS A APROPRIAR DE CRÉDITOS DE ARRENDAMENTO EM

LIQUIDAÇÃO

(+) BENS ARRENDADOS

(-) VALOR A RECUPERAR

(-) DEPRECIACÃO ACUMULADA DE BENS ARRENDADOS

(+) *BENS NÃO DE USO PRÓPRIO (relativos aos créditos de arrendamento*

mercantil em liquidação);

(+) *PERDAS EM ARRENDAMENTOS A AMORTIZAR*

(-) *AMORTIZAÇÃO ACUMULADA DO DIFERIDO*

Perdas em Arrendamento a Amortizar

c) o valor resultante da diferença entre "a" e "b", acima, constitui o ajuste da carteira em cada mês.

Infere-se da norma do BACEN que o registro da insuficiência ou superveniência de depreciação não tem como objetivo o de aumentar ou diminuir a receita oriunda do contrato de arrendamento, porém o de fazer com que seja reconhecida, mensalmente e até o fim do contrato, de acordo com o efetivo resultado econômico-financeiro proporcionado à sociedade arrendadora.

Por ser importante para o deslinde do presente processo, faz-se necessária a reprodução das regras atinentes aos registros contábeis do ajuste da superveniência ou insuficiência de depreciação e do resultado na venda do bem arrendado.

No grupo "Normas Básicas", constam os lançamentos contábeis do ajuste (item 1.11.8.6) e do resultado na venda do bem (item 1.11.8.7):

*6 - O valor do ajuste apurado conforme a letra 'c' do item supra registra-se **por complemento ou estorno**, em **DESPESAS DE ARRENDAMENTOS FINANCEIROS** ou **RENDAS DE ARRENDAMENTOS FINANCEIROS - RECURSOS INTERNOS** ou outra conta adequada, em contrapartida com **INSUFICIÊNCIAS DE DEPRECIÇÕES** ou **SUPERVENIÊNCIAS DE DEPRECIÇÕES**. (Circ 1429)*

7 - O resultado na venda de valor residual, decorrente do exercício da opção de compra pela arrendatária, ou pela apropriação do valor residual garantido, contabiliza-se: (Circ 1429)

*a) a crédito de **LUCROS NA ALIENAÇÃO DE BENS ARRENDADOS**, se positivo;*

*b) a débito de **PERDAS EM ARRENDAMENTOS A AMORTIZAR**, se negativo. (g.n.)*

Contudo, no "Elenco e Função das Contas", códigos 2.3.2.30.00-8 e 2.3.2.40.00-5, há regras que conflitam com a acima reproduzida, no tocante ao reconhecimento do resultado da venda do bem arrendado:

2.3.2.30.00-8

Título: SUPERVENIÊNCIAS DE DEPRECIÇÕES

Função: Registrar a diferença entre o valor contábil e o valor atual dos contratos em andamento, às taxas pactuadas, quando este for maior.

Por ocasião da baixa do bem arrendado, com apuração de lucro, com recebimento do valor residual garantido ou exercício da opção de compra pelo arrendatário, esta conta deve ser creditada pelo valor do lucro, em contrapartida com Disponibilidades.

Base normativa: (Circ 1273)

2.3.2.40.00-5

Título: (-) INSUFICIÊNCIAS DE DEPRECIACOES

Função: Registrar a diferença entre o valor contábil e o valor atual dos contratos em andamento, às taxas pactuadas, quando este for menor.

Quando da baixa do bem arrendado, com apuração de prejuízo com recebimento de valor residual garantido ou exercício da opção de compra pelo arrendatário, esta conta deve ser debitada pelo valor do prejuízo, em contrapartida com Bens Arrendados.

Base normativa: (Circ 1273)

Verifica-se que, no grupo "Normas Básicas", há determinação no sentido de que os valores da superveniência ou insuficiência de depreciação, complementos ou estornos, produtos do cálculo anteriormente apresentado, sejam exclusivamente lançados nas contas "Rendas de Arrendamentos Financeiros" (receita) ou "Despesas de Arrendamento Financeiro (despesa) em contrapartida das contas "Superveniência ou Insuficiência de Depreciação" (imobilizado).

Adicionalmente, que o resultado na venda, quando lucro, seja creditado na conta "Lucros na Alienação de Bens Arrendados", e, se prejuízo, na conta "Perdas em Arrendamento a Amortizar".

Contudo, no "Elenco e Função das Contas", os códigos 2.3.2.30.00-8 e 2.3.2.40.00-5 dispõem que os resultados nas vendas, quando lucro, devem ser creditados na conta de superveniência, e, se prejuízo, debitados na conta de insuficiência.

Em caso de conflito entre normas do COSIF, deve prevalecer o disposto nas "Normas Básicas", conforme o previsto no item 1.1.4 do COSIF, que dispõe sobre a hierarquia das normas e sua interpretação:

4 - Os capítulos deste Plano estão hierarquizados na ordem de apresentação. Assim, nas dúvidas de interpretação entre Normas Básicas e Elenco de Contas, prevalecem as Normas Básicas. (Circ 1273).

Com efeito, este conflito foi apontado pela recorrente no corpo de sua peça de defesa e no "Parecer Técnico" que a acompanha, preparado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FINECAFI.

Do exposto até aqui, reitero e destaco para atenção desta turma que minha leitura das normas do BACEN é a de que os ajustes de superveniência e insuficiência de depreciação são meramente escriturais e, mais importante, temporários. Não têm o condão de alterar o resultado da operação de arrendamento mercantil, porém tão somente fornecer aos leitores das demonstrações financeiras

informações sobre o efetivo resultado econômico-financeiro ao longo do período contratual.

Isto posto, ao fim de cada contrato, o eventual saldo existente nas contas de insuficiência ou superveniência de depreciação devem ser estornados, cujos lançamentos a crédito ou débito de conta de resultado do exercício devem aumentar ou reduzir as bases de PIS e COFINS do respectivo mês, de forma que, se consideradas todas as bases tributáveis apuradas ao longo do tempo de duração do contrato, tais ajustes não tenham aumentado ou diminuído a tributação pelas contribuições do resultado econômico-financeiro da operação.

Tributação pelo PIS/PASEP e COFINS

As empresas de leasing são tributadas pelo PIS e a COFINS sob o regime cumulativo, previsto nas Leis nº 9.718/98, que remete-se ao art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, e ao art. 1º da Lei nº 9.701/98, cujos dispositivos atinentes ao caso em tela reproduzo, com as redações vigentes no ano-calendário de 2011, período abrangido pela auditoria fiscal:

Lei nº 9.718/98

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

(. . .)

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

(. . .)

§ 5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

§ 6º Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei no 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no § 5º, poderão excluir ou deduzir: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

I - no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e

valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

a) despesas incorridas nas operações de intermediação financeira; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

b) despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

c) deságio na colocação de títulos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

d) perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

e) perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações de hedge; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Decreto-lei nº 1.598/77

Art 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

Lei nº 9.701/98

Art. 1º Para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, de que trata o inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, poderão efetuar as seguintes exclusões ou deduções da receita bruta operacional auferida no mês:

I - reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como prejuízo, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

(. . .)

III - no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito:

a) despesas de captação em operações realizadas no mercado interfinanceiro, inclusive com títulos públicos;

b) encargos com obrigações por refinanciamentos, empréstimos e repasses de recursos de órgãos e instituições oficiais;

c) despesas de câmbio;

d) despesas de arrendamento mercantil, restritas a empresas e instituições arrendadoras;

e) despesas de operações especiais por conta e ordem do Tesouro Nacional;

(. . .) (g.n.)

Por fim, há a IN SRF nº 247/02, cujo Anexo I, em sua redação vigente em 2011, trazia as contas de receita e despesa que compunham as bases de cálculo, com indicação dos números das contas do Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (COSIF).

Saliento que a base de cálculo do PIS e da COFINS das sociedades de arrendamento mercantil não é a receita bruta, como de empresas comerciais e de prestação de serviços.

No Anexo I da IN SRF nº 247/02, verifica-se que são computadas as "rendas de arrendamentos financeiros" e as "rendas de aplicações financeiras", porém deduz-se as "despesas de arrendamento mercantil", notadamente a "depreciação de bens arrendados" e as "despesas de captação". Apura-se um resultado econômico-financeiro e o submete à tributação pelas contribuições.

E, com efeito, como anteriormente dito, na conta de receita titulada "rendas de arrendamentos financeiros", registra-se a superveniência de depreciação, e, na "despesas de arrendamentos financeiros", a insuficiência de depreciação.

Analisado o período contratual como um todo, para que os ajustes positivos ou negativos, efetuados mensalmente, não produzam efeitos nas bases de cálculo, o estorno dos saldos das contas do ativo imobilizado de superveniência e insuficiência de depreciação, que ocorre ao fim do contrato, deve ser realizado contra a conta de "rendas de arrendamentos financeiros" (estorno do saldo da conta de superveniência) ou de "despesas de arrendamentos financeiros" (estorno do saldo da conta de insuficiência).

É fato, todavia, que tal "neutralidade fiscal" não se encontra disposta de forma expressa nas legislações que regem o PIS e a COFINS. Chega-se à tal conclusão, a partir de uma interpretação sistemática de todas as normas acima reproduzidas e, principalmente, da compreensão da apuração do resultado econômico-financeiro que é submetido à tributação pelo PIS e COFINS..

Em razão da ausência de um dispositivo legal que explicita a "neutralidade fiscal", imprescindível colacionar o entendimento exarado pelo Fisco, para fins de apuração do IRPJ.

No ADN SRF nº 34/87, a Receita Federal do Brasil (RFB) deixou claro que tais ajustes não poderiam aumentar ou diminuir a base tributável pelo IRPJ ("lucro real"), como segue:

*ADN CST 34/87 - ADN - Ato Declaratório Normativo
COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO - CST nº 34
de 23.04.1987*

D.O.U.: 23.04.1987

(Dispõe sobre a determinação do lucro líquido das sociedades de arrendamento mercantil)

O COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO SUBSTITUTO, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa do SRF nº 34, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista as normas específicas que regem a apuração dos resultados das sociedades de arrendamento mercantil sujeitos à tributação pelo imposto de renda,

DECLARA, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados;

I -- Na determinação do lucro líquido das sociedades de arrendamento mercantil deverão ser observadas as disposições da Lei nr. 6.099, de 12 de setembro de 1974, com as alterações introduzidas pela Lei nr.7.132, de 26 de outubro de 1983 e o disciplinado nas Portarias MF n.ºs: 376-E, de 28 de setembro de 1976, 564, de 3 de novembro de 1978 e 140, de 27 de julho de 1984, permitidos os ajustes determinados pela aplicação do Plano de Contas aprovado pelo Banco Central do Brasil.

II -- Os ajustes de que trata o item anterior, quando relacionados com fatos administrativos, cuja apropriação está disciplinada pelos atos ministeriais referidos, não serão computados na apuração do lucro real e deverão ser segregados contabilmente, de forma a permitir seja determinada sua composição e o tratamento tributário a eles dispensados.

III -- O mencionado procedimento de ajustes não poderá alterar os efeitos tributários decorrentes da aplicação das disposições dos atos legais referidos no item I. (g.n.)

Interessante reparar que o ADN SRF nº 34/87 dispôs exclusivamente do tratamento para fins de IRPJ, pois mencionou tão somente a apuração do lucro real. Isto ocorreu, porque, naquela ocasião, ainda não havia sido criada a CSLL, o que ocorreu com a Lei nº 7.689/88. Não obstante, no CARF, há vários julgados no sentido de que o entendimento exarado pelo ato administrativo deve ser estendido para a CSLL. E, destas decisões, para o caso em tela, é importante extrair a conclusão quanto à "neutralidade fiscal" dos ajustes. Reproduzo trechos das ementas do Acórdão nº 1402002.074, de 20/01/16 e Acórdão nº 110300.684, de 09/05/12

SUPERVENIÊNCIA DE DEPRECIÇÃO. BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

A lei tributária prescreve o regramento contábil além do tratamento tributário, impondo a ativação do bem a ser arrendado no imobilizado da arrendadora e a consequente depreciação com sua despesa nela. Ao assim estatuir, a lei não se limita ao lucro real quanto ao tratamento tributário "decorrente" da contabilização imposta, além do que a lei nem referencia lucro real ao versar sobre a disciplina da arrendadora. Os ajustes de superveniências e de insuficiências

de depreciação das normas do Bacen se prestam para obtenção de resultado de um financiamento conforme os fluxos das taxas de juros contratuais o que não se dá pela contabilização imposta pela lei. Para tanto, a lei teria de prever a ativação do bem no imobilizado da arrendatária, e não no da arrendadora o que dispensaria os ajustes das normas do Bacen. Os ajustes de superveniências de depreciação afetam o resultado da arrendadora como receita, mas não geram efeitos tributários: não interferem na base de cálculo da CSLL. Diante da amplitude da lei tributária cabe a inteligência do Ato Declaratório (Normativo) CST 34/87 para a CSLL. (g.n.) Acórdão nº 1402002.074

ARRENDAMENTO MERCANTIL SUPERVENIÊNCIAS DE DEPRECIAÇÃO INTRIBUTABILIDADE.

A lei tributária prescreve o regramento contábil além do tratamento tributário, impondo a ativação do bem a ser arrendado no imobilizado da arrendadora e a consequente depreciação com sua despesa nela. Ao assim estatuir, a lei não se limita ao lucro real quanto ao tratamento tributário "decorrente" da contabilização imposta, além do que a lei nem referencia lucro real ao versar sobre a disciplina da arrendadora. Os ajustes de superveniências e de insuficiências de depreciação das normas do Bacen se prestam para obtenção de resultado de um financiamento conforme os fluxos das taxas de juros contratuais o que não se dá pela contabilização imposta pela lei. Para tanto, a lei teria de prever a ativação do bem no imobilizado da arrendatária, e não no da arrendadora o que dispensaria os ajustes das normas do Bacen. Os ajustes de superveniências de depreciação afetam o resultado da arrendadora como receita, mas não geram efeitos tributários: não interferem na base de cálculo da CSLL. Diante da amplitude da lei tributária cabe a inteligência do Ato Declaratório (Normativo) CST 34/87 para a CSLL. (g.n.) Acórdão nº 110300.684, de 09/05/12

Minha conclusão, portanto, é no sentido de que os ajustes de superveniência ou de insuficiência de depreciação não devem afetar as bases de cálculo do PIS e da COFINS. E, uma vez adotada a estrutura determinada pela IN SRF nº 247/02, ao longo do contrato, os ajustes positivos de superveniência de depreciação sofrem incidência das contribuições, ao passo que os negativos de insuficiência de depreciação podem ser abatidos das bases de cálculo.

Ao fim do contrato, restando saldo nas contas de imobilizado de superveniência ou de insuficiência, devem ser estornados, respectivamente:

- a débito da conta de rendas de arrendamentos financeiros, produzindo redução da base de cálculo do respectivo mês; ou

- a crédito da conta perdas em arrendamentos financeiros, gerando aumento da base de cálculo do respectivo mês.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO DE PIS E COFINS E CONTESTAÇÃO DA RECORRENTE

Nos tópicos anteriores, tratei da superveniência e da insuficiência de depreciação, para que o tema fosse plenamente compreendido. Adiante, contudo, disponho tão somente da superveniência de depreciação, pois sua baixa/estorno e consequente impacto nas bases de PIS e COFINS é que foi objeto do lançamento de ofício.

Em relação aos contratos encerrados em 2011, a recorrente reverteu os respectivos saldos das contas de superveniência de depreciação, realizando um débito na conta de renda de arrendamentos financeiros (conta de resultado do exercício) e um crédito na conta superveniência de depreciação (ativo - imobilizado de arrendamento).

O débito na conta de renda de arrendamento proporcionou uma diminuição das bases de cálculo do PIS e da COFINS dos respectivos meses.

Em suas peças de defesa, a recorrente alega que os ajustes de superveniência ou insuficiência de depreciação não devem produzir efeitos fiscais. Sustenta que adotou procedimentos contábeis em linha com as "Normas Básicas" do COSIF. E, por fim, que, com a transposição de seus lançamentos contábeis para o Anexo I da IN SRF nº 247/02, restaria materializada sua argumentação acerca da neutralidade fiscal dos ajustes.

Na fl. 39 do Termo de Verificação Fiscal - TVF consta que *"A fiscalização, não questiona, na presente ação fiscal, os procedimentos para apuração das bases de cálculo do PIS e da COFINS realizados durante o prazo contratual das operações de arrendamento mercantil, mas somente aqueles que ocorrem no encerramento de cada operação de arrendamento, que influenciaram na apuração das bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS."*

Apresentou a apuração do resultado econômico-financeiro de um contrato auditado e detalhou os lançamentos contábeis que entendeu que deveriam ter sido efetuados. E, neste ponto, surgiu a primeira divergência em relação ao que foi adotado pelo contribuinte: depende das instruções do código 2.3.2.30.00-8 do "Elenco de Contas" do COSIF que a baixa/estorno da conta de superveniência de depreciação deveria ser registrada a débito da conta "Lucro na Alienação de Bens Arrendados" (fl. 46).

Importa novamente reproduzir as instruções nas quais a fiscalização se baseou:

2.3.2.30.00-8

Título: SUPERVENIÊNCIAS DE DEPRECIÇÕES

Função: Registrar a diferença entre o valor contábil e o valor atual dos contratos em andamento, às taxas pactuadas, quando este for maior.

Por ocasião da baixa do bem arrendado, com apuração de lucro, com recebimento do valor residual garantido ou exercício da opção de compra pelo arrendatário, esta conta deve ser creditada pelo valor do lucro, em contrapartida com Disponibilidades.

Base normativa: (Circ 1273)

Cumpra, desde já, indicar que a determinação do BACEN na qual alega ter se fundado e que, inclusive, reproduziu no TVF (fl. 46), não dispõe que a contrapartida deveria ser na conta "Lucro na Alienação de Bens Arrendados", porém em "Disponibilidades".

Conforme anteriormente exposto, tal qual a recorrente, entendo que esta norma está em desarmonia com o objetivo do ajuste de depreciação, além de conflitar com o disposto no item 1.11.8.6 das "Normas Básicas" do COSIF, situação em que esta segunda é que dever ser seguida, nos termos do item 1.1.4 das "Normas Básicas" do COSIF.

A fiscalização então concluiu quanto ao procedimento contábil que deveria ser adotado, cujo resultado é o de que a contrapartida devedora do estorno da superveniência de depreciação não afeta as bases de cálculo de PIS e COFINS, pois a conta "Lucro na Alienação de Bens Arrendados" deve ser objeto de exclusão, de acordo com o Anexo I da IN SRF nº 247/02, sob a rubrica "Exclusões - Sem COSIF Específico (fl. 78).

Em diversos trechos do TVF, citando o art. 5º da Resolução BACEN nº 2.309/96, o agente reitera que a operação de arrendamento mercantil é concebida para que o arrendador recupere o capital investido na compra do bem arrendado e ainda perceba um lucro.

Repete, insistentemente, que os resultados econômico-financeiros da operação de arrendamento mercantil são obtidos durante a vigência do contrato, momento em que os ajustes de superveniência de depreciação devem ser integralmente tributados pelo PIS e a COFINS.

Nesta linha, o lançamento a débito em conta de renda de arrendamento, que diminuiu as bases de cálculo do PIS e da COFINS do respectivo mês, teria subvertido a sistemática de apuração do resultado econômico-financeiro do contrato, base tributável das contribuições.

E, por fim, salienta que a operação de alienação do bem arrendado não faz parte da operação de arrendamento mercantil, motivo pelo qual os correspondentes lançamentos contábeis, inclusive o da baixa da superveniência, devem ser efetuados na conta "Lucro na Alienação de Bens Arrendados", que não é computada nas bases de cálculo do PIS e da COFINS.

A DRJ e a PGFN, em suas contrarrazões, ratificaram o entendimento da fiscalização.

Com a devida vênia, conforme entendimento que acima expus, discordo do posicionamento da fiscalização.

Nos tópicos iniciais, trouxe a matriz legal das operações de leasing, as legislações do PIS e da COFINS e as normas do BACEN.

E apresentei minha interpretação, a qual, reitero, é no sentido de que os ajustes de superveniência e insuficiência de depreciação são meramente escriturais e temporais e que têm como objetivo único e exclusivo o de aperfeiçoar a informação prestada pelas demonstrações financeiras aos usuários.

De forma alguma tais ajustes podem aumentar ou diminuir os resultados econômico-financeiros das operações, base tributável apurada a partir do confronto entre as receitas e despesas de arrendamento mercantil, contratualmente estabelecidas.

Assim, de todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Por óbvio, deixo de tratar da qualificação da multa de ofício e da incidência de juros sobre a multa de ofício.

É como voto."

Acórdão 3301-005179

"Conselheiro SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO JUNIOR

De início, cabe apontar que a autoridade fiscal elabora um longo arrazoado tratando da contabilidade COSIF e da legislação tributária de regência do PIS e da COFINS, incluindo a IN SRF nº 247/2002, para tratar da base de cálculo das contribuições.

Em sua fundamentação, traz argumentos sobre alguns pontos relevantes para justificar a autuação:

1. As receitas de arrendamento mercantil vêm diminuindo ao longo do tempo, tendo em vista a inexistência de contratos novos durante os exercícios de 2012 e 2013, apenas havendo receitas dos já em andamento, bem como diversos encerramentos de contrato. Em razão dos encerramentos dos contratos, a consequência é o aparecimento dos fenômenos a seguir;

2. Nos termos do COSIF, durante o contrato há superveniências de depreciação lançadas a crédito em conta de receita, que é levada à tributação do PIS e da COFINS. Quando do encerramento do contrato, deve-se fazer o estorno dos saldos de superveniências de depreciação, para anular as incidências tributárias sobre este quantum ao longo do contrato, mas que, por não serem receitas, não poderiam ser tributados. O estorno reduz a base de cálculo das contribuições no mês de encerramento do contrato, já que o montante de todas as parcelas mensais a este títulos são deduzidas de uma vez, mas isso é feito para anular o efeito tributário. Estes estornos de superveniência de depreciação não são objeto do auto de infração;

3. No encerramento do contrato, o Valor Residual Garantido é utilizado como preço de compra na alienação dos bens do ativo imobilizado (os bens arrendados), conforme montante definido em contrato. Conforme Lei 9.718, artigo 3º, as receitas com venda de imobilizado serão excluídas da base de cálculo. Porém, argumenta a fiscalização que o VRG utilizado pela Recorrente foi um valor inexistente, criado no momento do encerramento do contrato, fruto de uma fraude contábil, gerando um volume de exclusão que levou a base de cálculo das contribuições a ficar negativa.

TVF, fls. 1.120:

O cerne da questão é o procedimento da DIBENS no encerramento das operações de arrendamento mercantil financeiro de, mediante utilização de porcentagens de VRG acima dos que seriam devidos pela existência de saldos não depreciados do bem objeto de arrendamento, gerar artificialmente despesas de Superveniência de Depreciação e de pretensos Lucros na Alienação de Bens, pretensos Lucros estes posteriormente excluídos da base de cálculo do PIS/COFINS.

Não obstante a atividade lucrativa da instituição financeira, o procedimento contábil adotado pela DIBENS, além de propiciar a exclusão dos resultados econômicos obtidos com as operações,

culminou com a apuração de bases de cálculo negativas das contribuições sociais.

Se comprova nesta auditoria que as operações de arrendamento mercantil da DIBENS são lucrativas, lucratividade esta decorrente das rendas auferidas ao longo da operação de arrendamento como retorno ao capital investido, sendo que no encerramento de operações não há que se falar em apuração de “Lucro na Alienação de Bens”, uma vez que há apenas a recuperação do capital investido e nada mais. Em outras palavras, o pretense Lucro não tem como contrapartida o efetivo ingresso de disponibilidades.

Caracteriza-se assim um planejamento abusivo de modo a inibir a ocorrência do fato gerados das contribuições em questão. (grifos do original)

Este é o ponto da autuação fiscal, o montante utilizado como VRG na opção de compra do bem arrendado, ao término do contrato, sendo que, para a fiscalização, o valor correto deveria ser o saldo contábil do ativo (após as depreciações) e não o VRG definido no contrato, representando um abuso de forma e um abuso de direito.

Pois bem, embora constatado que o único objeto da autuação fiscal é o montante registrado na contabilidade a título de VRG para o exercício da opção de compra do bem, segundo as normas COSIF, ressalte-se, convém tecer algumas considerações acerca dos estornos de superveniência de depreciação, pois o TVF é confuso e, alguns pontos contraditórios afirmando em algumas passagens que a combinação dos estornos de superveniências de depreciação com a utilização do VRG contratual como receita de alienação do ativo ser a causa da base de cálculo negativa das contribuições, passo a analisar também este ponto.

DAS SUPERVENIÊNCIAS DE DEPRECIÇÃO

Conforme a circular BACEN 1273/1987, que instituiu o institui o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional - COSIF, Seção 7, as receitas com arrendamento mercantil devem ser reconhecidas pelo regime de competência, no mês em que devidas, independentemente de ingresso financeiro. Ainda, mês a mês é preciso calcular o valor presente do contrato em contraposição com o valor contábil do bem arrendado. Se a diferença for positiva, deve ser lançado em receita, na mesma conta, e integrar a base de cálculo no período

2. Operações ao Amparo da Portaria MF 140/84

1 – As contraprestações a receber, assim entendidas a soma de todas as contraprestações a que contratualmente se obriga o arrendatário, são registradas a débito das adequadas contas do subgrupo Operações de Arrendamento Mercantil, em contrapartida a adequada conta retificadora do subgrupo.

2 – As contraprestações são computadas como receita efetiva na data em que forem exigíveis. (...)

4 – Os encargos das operações ao amparo da Portaria MF 140/84 apropriam se em conformidade com os critérios de avaliação e apropriação contábil nela previstos, até a sua extinção

A Circular BACEN nº 1.429/1989 introduziu alterações na Circular 1273 para estabelecer o tratamento das superveniências de depreciação:

5.5. A escrituração contábil e as demonstrações financeiras ajustam-se com vistas a refletir os resultados das baixas dos bens arrendados. Os ajustes efetuam-se mensalmente, conforme segue:

a) calcula-se o valor presente das contraprestações dos contratos, utilizando-se a taxa interna de retorno de cada contrato. Consideram-se, para este efeito, os Arrendamentos e Subarrendamentos a Receber, inclusive os cedidos, os VALORES RESIDUAIS A REALIZAR, inclusive os recebidos antecipadamente, e os registrados em CRÉDITOS DE ARRENDAMENTO EM LIQUIDAÇÃO;

b) apura-se o valor contábil dos contratos pelo somatório das contas abaixo:

- (+) ARRENDAMENTOS A RECEBER - RECURSOS INTERNOS*
- (+) ARRENDAMENTOS A RECEBER - RECURSOS EXTERNOS*
- (+) ARRENDAMENTOS A RECEBER EM ATRASO*
- (-) RENDAS A APROPRIAR DE ARRENDAMENTOS A RECEBER - RECURSOS INTERNOS*
- (-) RENDAS A APROPRIAR DE ARRENDAMENTOS A RECEBER - RECURSOS EXTERNOS*
- (+) SUBARRENDAMENTOS A RECEBER*
- (+) SUBARRENDAMENTOS A RECEBER EM ATRASO*
- (-) RENDAS A APROPRIAR DE SUBARRENDAMENTOS A RECEBER*
- (+) VALORES RESIDUAIS A REALIZAR*
- (-) VALORES RESIDUAIS A BALANCEAR*
- (+) CRÉDITOS DE ARRENDAMENTO EM LIQUIDAÇÃO*
- (-) RENDAS A APROPRIAR DE CRÉDITOS DE ARRENDAMENTO EM LIQUIDAÇÃO*
- (+) BENS ARRENDADOS*
- (-) VALOR A RECUPERAR*
- (-) DEPRECIÇÃO ACUMULADA DE BENS ARRENDADOS*
- (+) BENS NÃO DE USO PRÓPRIO (relativos aos créditos de arrendamento mercantil em liquidação);*
- (+) PERDAS EM ARRENDAMENTOS A AMORTIZAR*
- (-) AMORTIZAÇÃO ACUMULADA DO DIFERIDO*

Perdas em Arrendamento a Amortizar

c) o valor resultante da diferença entre "a" e "b", acima, constitui o ajuste da carteira em cada mês.

6. O valor do ajuste apurado conforme a letra "c" do item supra registra-se por complemento ou estorno, em DESPESAS DE ARRENDAMENTO ou RENDAS DE ARRENDAMENTOS - RECURSOS INTERNOS ou outra conta adequada, em contrapartida com INSUFICIÊNCIAS DE DEPRECIACÕES ou SUPERVENIÊNCIAS DE DEPRECIACÕES.

Assim, a diferença encontrada da subtração acima (valor presente - valor contábil), se positiva, deve ser lançada a débito no ativo imobilizado (aumentando-o) em contrapartida a crédito em conta de receita, "Renda de Arrendamentos".

Essas receitas por ajustes de superveniências de depreciações criadas são, com isso, apropriadas durante o prazo contratual da operação de arrendamento mercantil e possibilitam a determinação de seus resultados econômico-financeiros, conforme Circular 1273/1987 do BACEN, mediante o registro na conta contábil de Rendas de Arrendamento Mercantil Financeiro – 7.1.2.10.00.1(Código no Cosif), na subconta de Receitas por Ajustes de Superveniências de Depreciações.

Conforme o relato da própria autoridade fiscal no TVF, durante todo o período do contrato a Recorrente realizou os registros contábeis destes lançamentos conforme o COSIF e ofereceu à tributação de PIS e COFINS, como parte da receita bruta do período, nos termos do ANEXO I da IN SRF 247/2002.

Durante o período do arrendamento, a DIBENS realizou os ajustes contábeis determinados na Circular 1.429/89, que são registrados, se positivos, na conta contábil de Rendas de Arrendamento Mercantil Financeiro – 7.1.2.10.00-1 (Código no Cosif), na subconta de Receitas por Ajustes de Superveniências de Depreciações, codificada no plano de contas da DIBENS sob nº 7130.001.003.001-6 e que tem como contrapartida a conta do ativo: Superveniências de Depreciações – 2.3.2.30.00-8 (codificação Cosif) (atenção para evitar uma eventual confusão entre contas contábeis com nomes parecidos, uma do ativo e outra de resultado).

No caso da DIBENS também os ajustes negativos são registrados na conta 7130.001.003.001-6 e transferidos através de lançamentos manuais para a conta 8.1.3.10.10-4 – Depreciação de Bens Arrendados, conta interna 8139.001.002.000-5 – Insuficiência de Depreciação.

Assim, as “Superveniências de Depreciação” foram contabilizadas pela recorrente a débito do ativo relacionado ao contrato, tendo como contrapartida um crédito à receita, na conta de “Rendas de Arrendamentos Financeiros” (conta 7.1.2.10.00-1), aumentando a base de cálculo das contribuições, já que esta conta também consta do Anexo I da IN SRF n. 247/2002, que, apesar de revogado em agosto de 2013, continuou sendo utilizada pela RFB, conforme relatado pela própria autoridade fiscal no TVF.

Cabe observar de que apesar de revogado pela IN RFB 1.285/12, o anexo I da IN SRF 247/02 continuou servindo de

auxílio para a demonstração da apuração da base de cálculo das contribuições em questão, tendo em vista as limitações da DACON.

Percebe-se, com isso, que tais montantes integraram a base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS, juntamente com as receitas de arrendamento mercantil ("alugueis") dos respectivos bens. Desta feita, os estornos quando do encerramento do contrato são necessários para anular estas superveniências de depreciação tributadas durante o contrato, pois o valor presente do contrato já é igual a zero.

Por oportuno, necessário observar que despesas com depreciações não se confundem com "superveniências de depreciação", são fenômenos distintos, apesar do nome parecido. As despesas de depreciação, estas sim, são deduzidas da base de cálculo das contribuições conforme o art. 1º, III, "d" da Lei 9701/1998 acima transcrito.

Assim as "Depreciações dos Bens Arrendados" são calculadas sobre o custo de aquisição dos bens arrendados. por sua vez, as "Superveniências de Depreciação" integram as "Rendas de Arrendamentos" (conta COSIF 7.1.2.10.00-1), pois são adicionadas à base de cálculo do PIS e da COFINS conforme IN SRF n. 247/2002, e seu valor é encontrado se houver diferença positiva entre o a diferença entre valor presente dos contratos e o seu valor contábil.

Percebe-se, por fim, que as superveniências de depreciação foram adicionadas à base de cálculo, incidindo as contribuições mês a mês, com bases majoradas pela existência desses lançamentos contábeis a crédito de receita e no encerramento do contrato os estornos são necessários para anular este efeito tributário.

Neste sentido, esta 1ª Turma Ordinária desta 3ª Câmara, em voto do ilustre Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, já se pronunciou, em caso semelhante, sobre este ponto:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

*SOCIEDADES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL.
SUPERVENIÊNCIA DE DEPRECIÇÃO*

Os ajustes de superveniência de depreciação são meramente escriturais e temporais e têm como objetivo único e exclusivo o de aperfeiçoar a informação contábil prestada pelas demonstrações financeiras aos usuários. De forma alguma podem aumentar ou diminuir o efetivo resultado econômico-financeiro do contrato, base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS.

(Acórdão 3301004.760 – 3ª Seção / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Relator Marcelo Costa Marques d'Oliveira. Sessão de 21/06/2018)

Em seu voto, assim concluiu o ilustre Relator:

Isto posto, ao fim de cada contrato, o eventual saldo existente nas contas de insuficiência ou superveniência de depreciação

devem ser estornados, cujos lançamentos a crédito ou débito de conta de resultado do exercício devem aumentar ou reduzir as bases de PIS e COFINS do respectivo mês, de forma que, se consideradas todas as bases tributáveis apuradas ao longo do tempo de duração do contrato, tais ajustes não tenham aumentado ou diminuído a tributação pelas contribuições do resultado econômico-financeiro da operação.

Resta, assim, afastada qualquer consideração de glosa deste estornos, tendo em vista que estes ajustes servem apenas para anular a tributação realizada durante o contrato.

No entanto, como estes estornos dos saldos de superveniência de depreciação coincidiam com o montante de VRG antecipado ou diluído registrado em conta do passivo, que também foram excluídos da base de cálculo, a autoridade fiscal, afirmou que isso representa uma dedução em duplicidade.

Em verdade, o que se questiona no TVF não é a forma como contabilizada as superveniências ou o valor residual garantido, mas sim seus impactos fiscais, especialmente a suposta manipulação fraudulenta do montante do VRG no momento do encerramento do contrato, somente para excluir da base de cálculo em razão do mandamento legal previsto no art. 3º da Lei 9.718/1998.

Com isso, o objeto da autuação não são os estornos de superveniência de depreciação, nem mesmo a possibilidade de existência de VRG antecipado ou diluído para utilização na opção de compra, mas sim um VRG fictício, diferente de um "VRG contábil".

Nem mesmo, cabe ponderar, a contabilização destes lançamentos de estornos de superveniências de depreciação foi questionada, pois expressamente reconhecida como de acordo com o COSIF. O que se questiona, e este é o objeto da autuação fiscal, é o valor utilizado como VRG, um montante definido em contrato de forma abusiva e fraudulenta. Assim, a autoridade fiscal afirma que o valor correto seria o de um VRG contábil equivalente ao saldo contábil do bem registrado na contabilidade.

Assim, a fiscalização afirmou que o VRG utilizado pela Recorrente é inexistente, não podendo ser utilizado como valor representante de um lucro na alienação dos bens. Não é possível um valor inexistente usufruir de uma isenção fiscal, afirma-se no TVF.

Portanto, para o deslinde da causa, resta avaliar a natureza do valor residual garantido e qual o montante pode ser utilizado para a opção de compra do bem ao final do contrato.

DO VALOR RESIDUAL GARANTIDO

A d. fiscalização afirmou que a Recorrente, no período de março/2012 até março/2013, apresentou resultados lucrativos, inclusive sendo tributada pelo IRPJ e pela CSLL, porém, no mesmo período, estranhamente apresentou bases de cálculo negativas de PIS e COFINS, utilizando-se de manobra contábil para criar um valor inexistente a título de alienação de bens do ativo imobilizado, apenas para usufruir da isenção prevista no art. 3º, § 2º, IV da Lei 9.718/1998.

Entretanto, digo, ter atividade lucrativa não significa que se tenha, ao final de cada mês, base de cálculo de PIS e de COFINS. Primeiro porque a apuração do lucro

tem metodologia própria e independente da apuração da base de cálculo das contribuições, que incidem sobre receita bruta. Segundo porque a Lei 9.718/1998 e Lei 9.701/1998 expressamente permitiram algumas exclusões e deduções da receita bruta mensal, tais como, despesas de intermediação financeira, depreciação dos bens arrendados por instituição de arrendamento mercantil, devoluções e vendas canceladas, exclusão de dividendos recebidos por participação societária, prejuízos sofridos em aplicações de renda fixa e variável, bem como a exclusão das receitas com a venda de ativo imobilizado.

A partir destas deduções previstas em lei, pode acontecer que num dado período a base de cálculo das contribuições seja negativa pois há muitas deduções e exclusões, como dividendos e ganhos de capital pela venda de imobilizado, que afetam a base de cálculo destas contribuições, mas não afetam a apuração do lucro contábil, justamente porque apura-se de outra maneira.

Lei nº 9.718/1998

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977(...)

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário; (Redação vigente na época dos fatos)

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Redação vigente na época dos fatos)

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.
(redação vigente na época dos fatos)

V - a receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Redação vigente na época dos fatos)

§ 5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

§ 6º Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no § 5º, poderão excluir ou deduzir:

I - no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito:

a) **despesas incorridas nas operações de intermediação financeira;**

b) despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado;

c) deságio na colocação de títulos;

d) perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações;

e) perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações de hedge; (grifos não constam do original)

A Lei nº 9.701/1998 acrescenta ainda a possibilidade de deduzir da base de cálculo do PIS e da COFINS as despesas com arrendamento mercantil incorridas pela arrendadora se for uma instituição financeira de arrendamento mercantil:

Art. 1º Para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, de que trata o inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, poderão efetuar as seguintes exclusões ou deduções da receita bruta operacional auferida no mês:

(...)II - valores correspondentes a diferenças positivas decorrentes de variações nos ativos objetos dos contratos, no caso de operações de "swap" ainda não liquidadas; .(Revogado pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

III - no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito:

a) despesas de captação em operações realizadas no mercado interfinanceiro, inclusive com títulos públicos;

b) encargos com obrigações por refinanciamentos, empréstimos e repasses de recursos de órgãos e instituições oficiais;

c) despesas de câmbio;

d) despesas de arrendamento mercantil, restritas a empresas e instituições arrendadoras; (grifos não constam do original)

Estas previsões legais foram repetidas pela Instrução Normativa nº 247/2002, em seus artigos 27 à 29, que vigorou até agosto/2012, quando foi publicada a Instrução Normativa RFB nº 1285, de 13 de agosto de 2012, que passou a tratar destas exclusões e deduções em seus artigos 7º e 8º

Feitas estas observações sobre as deduções e exclusões da base de cálculo do PIS/COFINS, resta agora analisar o denominado "Valor Residual Mínimo". A Lei nº 6.099/1974 prevê em seu art. 5º que o contrato de arrendamento mercantil deve conter disposições sobre a opção de compra do bem arrendado, incluindo seu preço:

Lei n. 6.099/1974:

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

Art. 3º - Serão escriturados em conta especial do ativo imobilizado da arrendadora os bens destinados a arrendamento mercantil.

(...)

Art 5º Os contratos de arrendamento mercantil conterão as seguintes disposições:

a) prazo do contrato;

b) valor de cada contraprestação por períodos determinados, não superiores a um semestre;

c) opção de compra ou renovação de contrato, como faculdade do arrendatário;

d) preço para opção de compra ou critério para sua fixação, quando for estipulada esta cláusula.

(...)

Art. 12 - Serão admitidas como custos das pessoas jurídicas arrendadoras as cotas de depreciação do preço de aquisição de bem arrendado, calculadas de acordo com a vida útil do bem.

Art. 13 - Nos casos de operações de vendas de bens que tenham sido objeto de arrendamento mercantil, o saldo não depreciado será admitido como custo para efeito de apuração do lucro tributável pelo imposto de renda.

(grifos não constam do original)

Da leitura da Portaria do Ministério da Fazenda nº 140/1984, ao tratar do valor residual garantido, percebe-se que há o reconhecimento de que o VRG não

precisa ser entregue ao arrendador apenas na finalização do contrato, podendo ser antecipado ou mesmo diluído nas prestações mensais. Assim, estabelece em qual conta contábil deve ser registrado o VRG antecipado ou recebido durante as contraprestações do contrato, o que foi seguido pela Recorrente, como constatado pela própria d. fiscalização:

I - As contraprestações de arrendamento mercantil serão computadas no lucro líquido do período-base em que forem exigíveis;

II - As parcelas de antecipação do valor residual garantido ou do pagamento por opção de compra serão tratadas como passivo do arrendador e ativo do arrendatário, não sendo computadas na determinação do lucro real; (grifos não constam do original)

Como se observa, é ínsita à racionalidade econômica do leasing financeiro a preservação de um valor mínimo em favor do arrendador pelo produto financiado, a servir-lhe de garantia (daí o nome: valor residual garantido) no caso de não exercida a opção de compra pelo arrendatário. Isso porque o arrendador imobiliza um capital para aquisição de um bem para uso do arrendatário por meio de um contrato típico, o de arrendamento mercantil.

A propósito, inclusive, a Portaria MF nº 564/78, que orientava a tributação das arrendadoras nas operações de arrendamento mercantil, definiu o VRG como sendo preço contratual estipulado para o exercício da opção de compra, ou valor contratualmente garantido pela arrendatária que será recebida pela arrendadora na venda a terceiros do bem arrendado, na hipótese de não ser exercida a opção de compra:

Portaria MF nº 564/1978

Considerando que o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, introduziu substanciais modificações na apuração dos resultados das pessoas jurídicas;

Considerando que as operações de arrendamento mercantil encerram especificidades que demandam tratamento tributário diferenciado;

Considerando a conveniência de conciliar as disposições legais com a necessidade de prover as empresas arrendadoras de procedimentos contábeis e Demonstrações Financeiras adequadas, resolve:

1. Esta Portaria disciplina a tributação pelo Imposto sobre a Renda das operações de arrendamento mercantil previstas na Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, e praticadas por sociedades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil.

2. Para os efeitos desta Portaria considera-se:

(...)

Valor Residual Garantido: preço contratualmente estipulado para exercício da opção de compra, ou valor contratualmente

garantido pela arrendatária como mínimo que será recebido pela arrendadora na venda a terceiros do bem arrendado, na hipótese de não ser exercida a opção de compra. (grifos não constam do original)

A própria regulamentação do Conselho Monetário Nacional pela Resolução nº 2.309/1996 ao dispor:

Art. 5º. Considera-se arrendamento mercantil financeiro a modalidade em que:

I - as contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, sejam normalmente suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um retorno sobre os recursos investidos;

II – as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendatária;

III – o preço para o exercício da opção de compra seja livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor de mercado do bem arrendado. (grifos não constam do original)

Passando agora a tratar da escrituração contábil do valor residual garantido, o Banco Central, em atendimento à Portaria MF 140/1984 e Portaria MF 564/1978 acima transcritas, tratou do assunto no Plano Contábil COSIF estabelecido pela Circular BACEN 1237/1987 para estabelecer que o VRG recebido antecipadamente deve ser registrado a crédito em conta do passivo, tendo como contrapartida um débito em conta CAIXA ou equivalente de disponibilidades:

SEÇÃO 7: Operações de Arrendamento Mercantil

10. Antecipação do Valor Residual Garantido

I – As parcelas de antecipação do Valor Residual Garantido escrituram -se em

CREDORES POR ANTECIPAÇÃO DE VALOR RESIDUAL, em contrapartida com a adequada conta de Disponibilidades.

(...)

CREDORES POR ANTECIPAÇÃO DE VALOR RESIDUAL

*CÓDIGO: CLASSIFICAÇÃO:4.9.9.08.00-8 PASSIVO
CIRCULANTE E EXIGÍVEL A LONGO PRAZO – Outras
Obrigações – Diversas*

SUBTÍTULOS:

FUNÇÃO:

Registrar o valor das parcelas de antecipação do valor residual garantido.

FUNCIONAMENTO:

Creditada pelo valor das parcelas de antecipação

Debitada pelas baixas procedidas.

Na seção em que trata da contabilização do bem arrendado como ativo permanente pela arrendadora, a Circular BACEN 1237/1987, com a redação dada pela Circular BACEN 1429/1989, assim dispôs:

SEÇÃO 11- Ativo Permanente

Seção 8 - Imobilizado de Arrendamento

1. Imobilizado de Arrendamento compõe-se dos bens de propriedade da instituição, arrendados a terceiros.

2. Os bens objeto de contratos de arrendamento são registrados no desdobramento Bens Arrendados, pelo seu custo de aquisição, composto dos seguintes valores: preço normal da operação de compra acrescido dos custos de transporte, seguros, impostos e gastos para instalação necessários à colocação do bem em perfeitas condições de funcionamento.

3. A instituição deve abrir desdobramentos de uso interno para os subtítulos de BENS ARRENDADOS, destinados a registrar, separadamente, os bens arrendados ao amparo das Portarias MF 564/78 e 140/84.

4. A depreciação dos bens arrendados reconhece-se mensalmente, nos termos da legislação em vigor, devendo ser registrada a débito de DESPESAS DE ARRENDAMENTO, subtítulo Depreciação de Bens Arrendados, em contrapartida com DEPRECIÇÃO ACUMULADA DE BENS ARRENDADOS, a qual figura como conta retificadora do subgrupo Imobilizado de Arrendamento.

(...)

7. O resultado na venda de valor residual, decorrente do exercício da opção de compra pela arrendatária, ou pela apropriação do valor residual garantido, contabiliza-se:

a) a crédito de LUCROS NA ALIENAÇÃO DE BENS ARRENDADOS, se positivo;

b) a débito de PERDAS EM ARRENDAMENTOS A AMORTIZAR, se negativo.

8. Os lucros ou prejuízos na venda a terceiros, não arrendatários, são registrados, respectivamente, a crédito de LUCROS NA ALIENAÇÃO DE VALORES E BENS ou a débito de PREJUÍZOS NA ALIENAÇÃO DE VALORES E BENS. (grifos não constam do original)

A Circular BACEN 1237/1987 evidencia o registro destes lançamentos:

CAPÍTULO: Elenco de Contas – 2

SEÇÃO: Função e Funcionamento das Contas – 2

TÍTULO: LUCROS NA ALIENAÇÃO DE BENS ARRENDADOS

CÓDIGO: CLASSIFICAÇÃO: 7.1.2.60.00-6

CONTAS DE RESULTADO CREDORAS – Receitas Operacionais – Rendas de Arrendamento Mercantil

SUBTÍTULOS:

FUNÇÃO:

Registrar os lucros apurados na venda do valor residual de bens arrendados, que constituam receita efetiva da instituição, no período.

FUNCIONAMENTO:

Creditada pelo valor dos lucros auferidos, recebidos ou não.

Debitada por ocasião do balanço, para apuração do resultado.

A Instrução Normativa SRF nº 247/2002 estabeleceu, em seu anexo I, a conta 7.1.2.60.00-6 para registrar estes LUCROS NA ALIENAÇÃO DE BENS ARRENDADOS.

Da análise legislativa aplicável ao caso, percebe-se que o valor residual garantido pode ser o preço livremente entabulado entre as partes para servir de pagamento do bem arrendado no caso de opção de compra do bem ao término do contrato. Ainda, percebe-se que este VRG não precisa ser pago apenas ao final do contrato, podendo ser antecipado e/ou diluído nas prestações mensais. Se isso ocorrer, este ingresso financeiro deve ser registrado a débito em conta de disponibilidades no ativo, tendo como contrapartida um lançamento a crédito em conta específica do passivo, a fim de evidenciar a transação e para que esta não transite pelo resultado, pois, ainda não é receita.

Nesses termos, o VRG somado com as contraprestações pelo "aluguel" (renda de arrendamento) e demais despesas eventuais, deve equivaler ao montante necessário para que o arrendador possa recuperar o valor do bem arrendado e possa obter, ainda, um retorno do investimento, resguardando-se ao máximo o desejável equilíbrio econômico-financeiro do contrato.

A fiscalização, neste ponto, acusa a Recorrente de ter usado o percentual de VRG abusivo, pois representava 99% do valor do bem arrendado, conforme exemplo trazido no TVF, contrato nº 49 37312 (juntado aos autos em fls. 1.879 - 1.890). Com isso, a d. fiscalização afirmou que o valor correto deveria ser um suposto "VRG Contábil", o qual é inexistente na legislação vigente e, ao que parece, é confundido com o "valor residual do ativo", ou seja, o saldo contábil do bem no momento do encerramento.

Ao fundamentar sua decisão neste ponto, o v. acórdão afirmou que o TVF alegou que haveria abuso na utilização de VRG em valor superior ao valor contábil do bem no encerramento do contrato. Afirmou, neste ponto, que o VRG pode ser definido livremente pelas partes contratantes, verbis:

Não há dúvida de que, nos termos do art. 5º, III, da Resolução nº 2.309, de 28 de agosto de 1996, em relação ao arrendamento mercantil financeiro, o preço para o exercício da opção de compra é "livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor de mercado do bem arrendado".

Contudo, a liberdade de pactuação não implica que se possa arbitrariamente estipular um VRG que não guarde nenhuma aderência com a realidade econômica, muito menos que o fisco não possa se opor a planejamentos tributários abusivos que se valham indevidamente dessa liberdade, como é o caso em questão.

O v. acórdão de piso tocou num pouco um tanto quanto sensível de nossa legislação tributária, pois, não há previsão legal do que seja "planejamento tributário abusivo", nem mesmo abuso de forma ou abuso do direito para que possam ser utilizados como fundamentos jurídicos de uma autuação fiscal, muito menos de uma decisão.

Desta feita, não é possível fundamentar um acórdão, quanto menos uma autuação fiscal, em argumentos sem previsão legal. O direito tributário funda-se no princípio da legalidade, não podendo haver imposições tributárias conforme uma suposta interpretação do aplicador da lei em cada caso concreto, sob pena de se tributar por analogia.

A falta de definição sobre o que seja abuso do direito ou planejamento tributário abusivo, ou abuso de formas jurídicas, não permite sua aplicação no direito tributário, sob pena de se permitir que o aplicador defina, caso a caso e a seu sabor, o que entende por abusivo, desestruturando o sistema tributário.

Nem mesmo o abuso do direito previsto no direito civil pode ser aplicado no direito tributário, pois o art. 187 do código civil estabelece estar presente o abuso do direito quando um sujeito, detentor de um direito, ao exercê-lo comete abuso, pois o exerce além dos limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Percebe-se que não é possível considerar planejamento tributário abusivo, por abuso do direito e abuso de forma, como se fossem institutos presentes em nosso ordenamento jurídico, para desconsiderar um suposto planejamento tributário para aplicar uma tributação mais gravosa porque o contribuinte ofendeu a boa-fé e os bons costumes. O direito tributário, repita-se, funda-se na legalidade e não nos bons costumes.

Ainda, também não há parâmetros para se definir o que seja abuso de formas, diante da ausência de previsão legal, nem mesmo a d. fiscalização trouxe fundamentos jurídicos para fundamentar porque o VRG contratual é abusivo. Ademais, o fato gerador do PIS/COFINS não se prende a formas jurídicas, mas sim às demonstrações de capacidade contributiva caracterizadas pela legislação tributária como receita. Não é necessária uma forma específica para obtenção de receita, não sendo compatível o argumento de abuso de forma.

Ademais, apenas em conclusão, o art. 116, parágrafo único do CTN permite a desconsideração de atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte para esconder (dissimular) o fato gerador. No caso em análise não houve a prática de um negócio jurídico simulado para esconder um negócio jurídico válido, já que tudo

consta de contratos e das demonstrações contábeis e fiscais conforme legislação exposta acima.

O que se discute, nos termos do auto de infração, é o valor lançado na contabilidade e no DACON a título de lucros na alienação de bens arrendados decorrente do montante entabulado contratualmente como valor residual garantido.

Há que se discordar da fiscalização acerca dos limites da deliberação das partes para fixação do VRG, com o objetivo de impor à Recorrente um suposto VRG contábil que o agente fiscal entendeu correto. Isso porque a lei não faz esta limitação e não cabe à autoridade fiscal o fazer, pretendendo aplicar um "VRG contábil" que não tem nem definição legal.

O art. 6º da Lei 6.099/1974 prevê uma possibilidade ao Conselho Monetário Nacional de estabelecer índices máximos para a soma das contraprestações, acrescida do preço para exercício da opção da compra nas operações de arrendamento mercantil. Desempenhando este papel, o referido Conselho editou a Resolução nº 2.309/1996 para estabelecer em seu art. 5º, III que o preço para a opção de compra pode ser o valor de mercado ou pode ser definido livremente pelas partes.

A pretensão do Fisco parece ser um tanto irrazoável, tendo em vista que VRG não tem nenhuma ligação com valor contábil do bem, mas sim com o preço da opção de compra ou a garantia do arrendador em caso de não opção pela compra. Ademais, cabe destacar que o valor contábil, ao término do contrato, sempre será inferior ao valor histórico do bem, tendo em vista as depreciações realizadas.

O Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência pacificada no sentido de que o VRG pode ser livremente pactuado entre as partes, não cabendo ao Fisco desconsiderar o VRG definido em contrato. É o que se depreende, a exemplo, do julgado abaixo:

ARRENDAMENTO MERCANTIL. LEASING. ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO DO VALOR RESIDUAL GARANTIDO. DESCARACTERIZAÇÃO DA NATUREZA CONTRATUAL PARA COMPRA E VENDA À PRESTAÇÃO. LEI 6.099/94, ART. 11, § 1º. NÃO OCORRÊNCIA. AFASTAMENTO DA SÚMULA 263/STJ.

1. O pagamento adiantado do Valor Residual Garantido - VRG não implica necessariamente antecipação da opção de compra, posto subsistirem as opções de devolução do bem ou prorrogação do contrato. Pelo que não descaracteriza o contrato de leasing para compra e venda à prestação.

2. Como as normas de regência não proibem a antecipação do pagamento da VRG que, inclusive, pode ser de efetivo interesse do arrendatário, deve prevalecer o princípio da livre convenção entre as partes.

3. Afastamento da aplicação da Súmula 263/STJ.

4. Embargos de Divergência acolhidos."

(EREsp nº 213.828/RS, Relator para o acórdão Ministro Edson Vidigal, Corte Especial, julgado em 7/5/2003, DJ 29/9/2003)

Do voto do Relator, seguido pela maioria dos ministros, quanto à finalidade do VRG, extrai-se:

Tem-se, pois, que o Valor Residual Garantido não se refere diretamente à Opção de Compra .

Cabe ao arrendador a recuperação do valor empregado para a obtenção empresarial.

Após o término do pagamento das parcelas, tem o arrendatário a opção de comprar o bem, tendo que pagar o Valor Residual previamente estabelecido. Se ele não quiser optar pela compra, nem renovar o contrato, deve devolver o bem ao arrendador, que terá como uma garantia mínima por parte do arrendatário o Valor Residual Garantido, na venda do bem a um terceiro .

Assim, se o bem for vendido por um preço equivalente ao VRG, nada se tem a acertar; caso vendido por um valor inferior, deverá o arrendatário pagar a diferença à arrendadora .

*A antecipação do pagamento do valor residual não implica necessariamente na opção de compra, haja vista que, se no término do contrato, o arrendatário não se interessar pela compra , por se encontrar o bem com tecnologia superada ou por qualquer outro motivo, terá a quantia devolvida ou não, de acordo com o preço que o bem for vendido a um terceiro. **Caso vendido pelo mesmo valor do VRG ou por preço superior, será totalmente devolvido ao arrendatário o valor do VRG por ele antecipado; caso vendido por valor inferior, receberá o arrendatário apenas a diferença .***

Portanto, a antecipação não implica necessariamente na opção de compra. (grifos não constam do original)

A partir desse excerto, percebe-se que a Corte manifestou o entendimento de que o VRG possui a função tanto de preço na opção de compra, quanto de garantia. Assim, o VRG pago antecipadamente não constitui propriamente pagamento prévio do bem arrendado, nem mesmo sua prévia manifestação pela opção de compra. Servirá como preço da opção de compra se manifestada pelo arrendatário ao final do contrato, mas também tem a função de garantia de um valor mínimo garantido ao arrendador no caso de não exercida dita opção. Com isso e somente ao final do contrato, exercida a opção de compra, o VRG é o valor do pagamento. Caso não exercida a opção de compra o VRG antecipado ou recebido diluído juntamente com as parcelas representa uma garantia do arrendador como o mínimo a receber pelo bem outrora arrendado. Este bem terá que ser vendido a terceiro e, se no mercado não conseguir o valor equivalente ao VRG, o saldo mantido a este título serve para complementar este valor de venda e o restante é devolvido ao arrendatário.

Quanto a isso, o STJ também já se manifestou a impossibilidade de descaracterização do contrato pelo Fisco, a exemplo do REsp 390.286-RS:

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - ARRENDAMENTO MERCANTIL - LEASING - DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO PELO FISCO.

1. A jurisprudência tem entendido que o contrato de leasing deve ser respeitado como tal, em nome do princípio da liberdade de contratar.

2. Somente quando o leasing estiver contemplado em uma das situações de repúdio, previstas na Lei 6.099/74 (artigos, 2º, 9º, 11, § 1º, 14 e 23), é que se tem autorização legal para a descaracterização do arrendamento mercantil e imputação das consequências.

Também não socorre o Fisco o argumento de que o recebimento antecipado do preço da opção de compra transforma o arrendamento mercantil em contrato de compra e venda. Isso porque o contrato de arrendamento mercantil é um contrato típico e complexo, previsto em lei, contendo apenas características de compra e venda, aluguel e financiamento. Ademais, é a própria legislação que estabelece a possibilidade de receber o valor residual garantido de forma antecipada.

Neste sentido, é entendimento sumulado do Superior Tribunal de Justiça a manutenção da natureza de arrendamento mercantil quando do recebimento antecipado do VRG.

Súmula nº 293. STJ. A cobrança antecipada do valor residual garantido (VRG) não descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil.

Assim, uma vez entendido que o VRG pode ser livremente pactuado entre as partes e que, uma vez exercida a opção de compra ao final do contrato, este valor converte-se em preço de aquisição do bem. O VRG que antes estava registrado no passivo da arrendadora, receberá um lançamento a débito tendo como contra partida um crédito em conta de resultado "Lucros de venda de bens arrendados". O fato de não haver entrada de dinheiro em caixa neste momento da opção de compra, não significa que VRG é preço para pagamento. O VRG entrou em disponibilidades em momento anterior, pois foi antecipado ou diluído.

Como juridicamente, durante o contrato o bem configura ativo permanente da pessoa jurídica arrendadora, quando da venda do bem, o valor recebido pelo preço deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS por expressa disposição do art. 3º, § 2º, IV da Lei 9.718/1998

A d. Procuradoria da Fazenda Nacional, em sede de contrarrazões, trouxe argumentos sobre uma releitura do art. 3º, § 2º, IV, que, em que pese ser argumento não existente na acusação fiscal, merece alguns comentários. Afirma a d. Procuradoria que este dispositivo merece uma interpretação teleológica, buscando o espírito desta norma, que é o de isentar destas contribuições os lucros decorrentes das vendas de ativos imobilizados quando estes ativos não estão relacionados com a atividade operacional da pessoa jurídica. Tais ativos imobilizados, sujeitos a isenção, por serem alheios à atividade operacional, são aqueles que mantêm a atividade da empresa, o que não é o caso da Recorrente.

Neste sentido, como a atividade operacional da Recorrente é arrendamento mercantil, isentar a venda de bens arrendados significa isentar de tributos a receita decorrente da alienação do ativo permanente da Recorrente quando este bem era utilizado na atividade operacional típica da empresa, representando a alienação destes ativos, receita operacional da pessoa jurídica.

Caso a venda de bens fosse a atividade da Recorrente, certamente estas receitas seriam operacionais, no entanto, há que se discordar, também, com a d. Procuradoria. Isso porque a atividade operacional da Recorrente não é venda de ativos, mas sim obter receitas com arrendamento mercantil. Assim, a receita operacional decorre dos frutos que estes ativos rendem para a arrendadora na atividade de arrendamento mercantil, e não a venda do bem em si.

Assim, fixado os pontos de que a lei não estabeleceu limitações ao VRG, podendo ser livremente pactuado pelas partes, mesmo que recebido antecipadamente, na opção de compra o VRG serve como pagamento do preço do ativo e a receita pela alienação deste ativo deve ser excluída da base de cálculo do PIS e da COFINS. Analisando o exemplo trazido pela própria fiscalização, o contrato nº 4937312, verifica-se os seguintes aspectos:

- Valor do bem era de 1.342.000,00;
- VRG foi definido em 99% do valor do bem, ou seja, 1.328.579,86.
- Este VRG foi recebido uma parte antecipado (na assinatura do contrato) e o restante do VRG foi diluído em 36 parcelas:

VRG antecipado 471.699,58 (no recebimento há um lançamento a débito em disponibilidade e crédito em conta no passivo)

VRG diluído 23.802,23 (x 36) ((no recebimento há um lançamento a débito em disponibilidade e crédito em conta no passivo)

- A contraprestação mensal ainda era composta pelo valor do rendimento do arrendamento mercantil no valor de R\$ 5.529,44

- Assim, o valor total das contraprestações mensais pelo arrendamento era de R\$ 29.331,67 (contraprestação mensal + VRG diluído)

- Ao final do contrato, com a opção de compra, todo o VRG já estava no passivo da arrendadora.

- Então, em relação ao bem, pelo custo original de aquisição de 1.342.000 o arrendatário pagou 1.328.579,86 de VRG + 199.059,84 contraprestações pelo arrendamento, totalizando R\$ 1.527.639,70.

- O VRG total foi excluído da base de cálculo das contribuições, por ser considerado valor pela venda do ativo permanente.

- Este cenário foi confirmado pela fiscalização (que não concordou com o montante do VRG) e confirmado também pelo laudo técnico elaborado pela KPMG.

Considera-se neste voto que o VRG total corresponde ao preço pela venda do bem, sendo isto o objeto da exclusão da base de cálculo das contribuições. No entanto, para ser excluído da base de cálculo, antes, estes valores devem ter sido incluídos no resultado e no DACON, linha 1, como receita bruta, para que depois possa ser excluído da base de cálculo na linha 6 do DACON. A acusação fiscal, desde o início, afirmou que estes "lucros de alienação" não poderiam ser excluídos, retirando estas exclusões das DACON para que a receita fosse totalmente tributada. A d. fiscalização, no TVF argumenta que esta receita não poderia ter sido excluída porque seu valor é fictício, "inventado". Admite que a Recorrente poderia excluir estes valores da base de cálculo por ser receita de alienação de imobilizado e que teria jus à isenção se o valor não fosse fraudulento. Sobre este ponto, o laudo da

KPMG afirma, categoricamente, que estes valores foram incluídos na receita bruta e, por isso, foram posteriormente excluídos.

*Conforme descrito na resposta ao quesito 3.5, as receitas de vendas de bens arrendados foram registradas no COSIF 7.1.2.60.00-6 “Lucros na Alienação de Bens Arrendados” e não compuseram as bases de cálculo do PIS e da COFINS dos referidos períodos. (...) Vale destacar, ainda, que foi possível observar nas DACONs referentes aos períodos de apuração de março do ano-calendário de 2012 a março do ano-calendário de 2013 que o COSIF 7.1.2.60.00- 6 “**Lucros na Alienação de Bens Arrendados**” **integrou o total da receita bruta (linha 01 das fichas 08B e 18B) e foi excluído na linha 06 - “Vendas de Bens do Ativo Permanente” dessas mesmas fichas. Destacamos que nos documentos disponibilizados não observamos que tais valores tenham sido adicionados nas bases de cálculo do PIS e da COFINS dos períodos de apuração compreendidos entre o mês de março do ano-calendário de 2012 e o mês de março do ano-calendário de 2013. (...) verificamos que a Dibens Leasing não excluiu em duplicidade das bases de cálculo do PIS e da COFINS os valores a título de venda de bens do ativo imobilizado, uma vez que foi possível constatar que esses valores compuseram a receita de arrendamento mercantil e foram excluídos a título de lucros na alienação de bens do ativo imobilizado. (grifos não constam do original)***

Uma vez demonstrada a inclusão das receitas de venda de alienação de bens do ativo imobilizado na base de cálculo das contribuições, e por não se tratar de receita operacional de arrendamento mercantil, deve ser, com base no art. 3º da Lei nº 9.718/1998, excluída da base de cálculo do PIS e da COFINS. Isto posto, conheço do recurso voluntário para dar provimento, restando prejudicada a análise da multa qualificada e responsabilidade solidária. SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO JUNIOR - Relator"

Com base no acima exposto, dou provimento ao recurso voluntário. Como proponho o provimento do recurso, com cancelamento do auto de infração, deixo de apreciar o recurso voluntário do responsável tributário solidário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira