



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

Processo n° 16327.720411/2017-29
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3301-006.040 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de março de 2019
Matéria PIS/COFINS - LEASING
Recorrentes BANCO ITAULEASING S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2013

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2013

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, dar provimento ao Recurso Voluntário e negar provimento ao Recurso de Ofício.

(assinado digitalmente)
Winderley Morais Pereira - Presidente.

(assinado digitalmente)
Marco Antonio Marinho Nunes - Relator.

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

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, o qual passo a transcrever:

Relatório

Em decorrência de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações fiscais pelo contribuinte qualificado, foram lavrados os autos de infração de fls. 04 a 19, por meio dos quais se exige o recolhimento de R\$ 227.006.431,61 de Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - incidência cumulativa) e de R\$ 36.888.545,08 de contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep - incidência cumulativa), além de multa de ofício e juros de mora, totalizando, respectivamente, R\$ 512.420.585,65 e R\$ 110.934.753,75. Os valores lançados contemplam os períodos de apuração de janeiro de 2012 até março de 2013. Posteriormente, foi lançado auto de infração complementar de multa, como será visto abaixo, em função de equívoco nos valores de multa do lançamento de Cofins, cujo valor somou R\$ 170.254.823,65 (fls. 408 – 410).

O Termo de Verificação Fiscal (TVF, fls. 32 a 65) descreve os procedimentos adotados pela fiscalização e discorre sobre os fundamentos legais das contribuições lançadas. Constatou-se que o Banco atuado, durante o prazo contratual das operações de arrendamento mercantil, realizava a apuração das bases de cálculo do PIS e da Cofins no decorrer do prazo contratual, mas, depois, estornava contabilmente, reduzindo a base de cálculo no encerramento das operações. As operações de arrendamento mercantil financeiro, modalidade adotada, são explicadas, bem como o seu tratamento tributário, as normas decorrentes do poder regulatório do Banco Central do Brasil (BCB) e o conceito de taxa interna de retorno. O TVF apresenta os valores de um caso concreto, visto isoladamente, de modo a evidenciar o resultado econômico da operação, bem como as consequências decorrentes do procedimento adotado. No caso concreto exemplificado, a base de cálculo das contribuições durante o contrato foi inferior à redução promovida no encerramento. A Circular 1.273/1987, do BCB, prescreve que por ocasião da baixa do bem arrendado, com apuração de lucro, a conta *Superveniências de Depreciação*, será creditada pelo valor do lucro em contrapartida com disponibilidades. Assim é que (fl. 50 dos autos):

O resultado na venda de valor residual é um valor contábil que não deve interferir, nem positiva, nem negativamente, nas bases de cálculo das contribuições para

seguridade social, uma vez que os resultados das operações de arrendamento já foram inseridos nas referidas bases, durante o prazo contratual das operações de arrendamento. (grifos no original).

Ainda seguindo o TVF, os resultados que, na contabilidade adotada pela empresa, tiveram efeitos negativos nas bases da contribuição, já foram, inclusive, distribuídos aos sócios durante o prazo contratual. Em determinados períodos, o procedimento chegou a gerar bases negativas das contribuições em exame. Para aproveitamento, o contribuinte promoveu aumentos de capital, com realização de aplicações financeiras, cujas bases de cálculo sujeitas às contribuições eram abatidas pelo valor compensado. Ao final, o contribuinte buscava apresentar o resultado do ajuste como se decorrente de venda de bem do ativo permanente, descontado da base, que estaria ao abrigo da previsão da Lei 9.718/1998, art. 3º, § 2º, IV, como não tributável.

Foi considerado que, pela forma como as exclusões foram efetuadas, utilizando-se de procedimentos contábeis para desfigurar o legítimo resultado das operações de arrendamento mercantil, estaria caracterizada a fraude e crime contra a ordem tributária, nos termos do art. 71 e 72 da Lei 4.502/1974 e art. 1º da Lei 8.137/1990. Ou seja:

O estorno dos lançamentos contábeis relativos a operações que já produziram os efeitos que lhe são próprios e estão definitivamente constituídas, caracteriza a ação dolosa tendente a excluir as características essenciais do fato gerador das contribuições sociais. Uma vez que estorno funciona como uma verdadeira despesa que o contribuinte usa para reduzir as bases de cálculo das contribuições.

As bases de cálculo foram recompostas, com a anulação dos estornos indevidos, conforme valores apresentados pelo contribuinte à fiscalização, promovendo-se os lançamentos das diferenças. A empresa foi cientificada em 30/05/2017 (fl. 68). Em 29/06/2017, foi juntada a impugnação (fl. 280).

Na peça impugnatória (fls. 281 a 390), o contribuinte se insurge contra os lançamentos e atribuição de fraude e sonegação, pois todas as receitas foram devidamente submetidas à tributação, em consonância com as normas contábeis. Em preliminar, alega a decadência parcial do crédito tributário exigido, uma vez que o fisco exigiu valores dos meses 01 a 04 de 2012, tendo sido intimado em 30/05/2017. Para estes, tratando-se de tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação, operou-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN. É aplicável o entendimento consolidado do REsp 973733/2009, adotado em sede de recurso repetitivo, sendo que a única hipótese para deslocar o termo inicial ao inciso I do art. 173 do CTN é a ausência de recolhimento.

Com relação à matéria litigada, aborda a legislação aplicável, em especial o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional – Cosif, instituído pela Circular Bacen 1.273/1987, cujas contas e códigos foram adotados pela IN SRF 247/2002 (no Anexo), para especificar a base de cálculo do PIS e Cofins. Cumpre transcrever um bom resumo dos questionamentos fornecido na peça impugnatória (fls. 284 – 285):

Em suma, os autos de infração carecem de sustentação ao querer cobrar PIS e COFINS sem base legal sobre os estornos de superveniências de depreciação, eis que:

- não há norma legal que determine a adição, às bases de cálculo das contribuições, do valor dos estornos de superveniências de depreciação; e, se houvesse tal norma, não encontraria respaldo no art. 195 da Constituição Federal, uma vez que

superveniências de depreciação são meros ajustes contábeis dos contratos de arrendamento mercantil a valor presente, determinados pelo COSIF, os quais, contudo, não representam receitas efetivas;

- estornos de superveniências de depreciação são meras anulações de receitas contábeis que foram tributadas quando creditadas à conta de receita em cumprimento ao COSIF e à Instrução Normativa SRF n. 247/02;

- a anulação dessas receitas contábeis, mediante estornos determinados pelo COSIF, decorre de que a previsão contábil do seu recebimento não se concretiza ao final do contrato;

- portanto, os estornos de superveniências de depreciação não reduzem as bases de cálculo das contribuições, mas, pelo contrário, refletem a incidência sobre a totalidade das receitas de arrendamento efetivamente recebidas, e não sobre receitas inexistentes, ou que somente existiram temporariamente na contabilidade com a natureza de ajustes a valor presente dos contratos em andamento;

- a manutenção da cobrança das contribuições sobre os estornos de superveniências de depreciação representaria dupla cobrança sobre os mesmos valores, uma vez que eles já foram tributados quando da contabilização à receita durante o prazo do arrendamento;

- o procedimento do impugnante, reduzindo com os estornos as bases de cálculo dos meses em que contabilizados, assim como todo o seu procedimento durante a vigência dos contratos de arrendamento, está em consonância com a Instrução Normativa SRF n. 247/02 e o COSIF, os quais, por sua vez, estão conformes às Leis n. 9701 e 9718 e demais disposições legais aplicáveis. (grifos do original).

Acrescente-se:

- os ajustes contábeis são necessários para aferir os resultados tributáveis durante os contratos de *leasing*, sem questionamento pela fiscalização, e também são necessários ao final, podendo redundar em base negativa;

- conclui-se que “... **o estorno não reduz a base de cálculo relativa ao contrato a que se refere, 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.** Em outras palavras, 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” (fls. 302 e 303 - grifos do original);

- a empresa não pode ser penalizada por seguir as orientações do Cosif e IN 247/2002, sendo que os estornos devem ser debitados na mesma conta em que as contrapartidas das superveniências de depreciação foram creditadas, ou seja, na conta de Arrendamentos Financeiros (conta 7.1.2.10.00-1), reduzindo neste mês a base de cálculo do Anexo I da IN. Se o saldo de superveniências for de insuficiências de depreciação, haverá crédito na conta de resultado;

- o Valor Garantido Residual (VGR) somente é creditado à receita no momento da venda do bem, ao final do arrendamento, e, nesse momento, apura-se o ganho de capital pela diferença entre o preço de venda e o custo residual do ativo, sujeito ao IRPJ e CSL. O resultado na alienação de bens do ativo permanente é isento das duas contribuições por força de Lei (L. 9.718/1998);

- o que define a tributação de qualquer operação é a lei, e não as normas contábeis ou resultados econômicos. Ainda, existem divergências entre os termos e procedimentos adotados no TVF e os conceitos e procedimentos do Cosif;

- a fiscalização possui vinculação obrigatória aos atos normativos da Receita Federal e, apenas em 2013, os ajustes ao valor presente passaram a ser expressamente diminuídos da receita bruta tomada como base de cálculo do PIS e Cofins.

Ainda seguindo a impugnação, não houve simulação e tudo foi feito às claras. Eventual divergência jurídica não poderia justificar a atribuição de dolo, "... cuja meta parece ser apenas "engordar" a já ilegal autuação com multa qualificada" (p. 289). Argumenta ainda ser aplicável o parágrafo único do art. 100 do CTN, tendo seguido as INs, que, pelas Súmulas 14 e 25 do Carf, o agravamento depende da intenção de dolo e apresenta jurisprudência administrativa que entende suportar os argumentos defendidos. Aponta ser válida a jurisprudência mesmo após a expressão "evidente intuito de fraude" ter sido retirada do texto legal. A situação não pode ser enquadrada no previsto nos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/1964, uma vez que o contribuinte não impediu ou retardou a ocorrência do fato gerador, nem evitou ou diferiu o montante do tributo, pois até majorou a base de cálculo e antecipou o pagamento. Também descabida a incidência de juros sobre a multa, por falta de previsão legal, uma vez que os dispositivos da Lei 9.430/1996 não fundamentam tal exigência.

Argumenta-se, adicionalmente, pela existência de excessos nos lançamentos, pois, nos quatro meses em que houve saldo negativo, o lançamento se deu sobre o equivalente ao valor do estorno acrescido do valor da base negativa, o que implicou em cálculo duplicado. O estorno apenas impacta no saldo no final do mês.

A interessada junta cópia de Parecer Técnico do Fipecafi para a Associação Brasileira de Empresas de Leasing. Por fim, requer o provimento da impugnação com o cancelamento do auto de infração. Alternativamente, requer a correção dos valores de abril a junho de 2012 e de março de 2013, a exclusão dos meses para os quais se operou a decadência, a exclusão dos juros e multas, a redução da multa de 150% e exclusão da Selic sobre as multas.

Posteriormente, é lavrado auto de infração complementar, de multa, no valor de R\$ 170.254.823,65 (fls 408 a 410). A autuação decorre de incorreções no auto de infração de Cofins constante do processo, uma vez que, não obstante as razões e fundamentação tenham sido para lançamento de multa agravada, de 150%, o documento saiu com multa de 75%, ao contrário do lançamento de PIS. Dessa forma, foi feita a correção, com base no § 3º do art. 18 do Decreto 70.235/1972, como explica o novo TVF de fls. 411 e 412. A empresa foi cientificada em 09/08/2017.

Aberto o prazo para manifestação, a interessada apresenta sua impugnação em 05/09/2017 (fls. 422 a 524). Em preliminar, considera que o art. 146 do CTN não permite tal alteração no lançamento fiscal. Cita decisão do Carf. No mais, repisa os argumentos que questionaram integralmente o lançamento. Cumpre citar (fl. 426):

"... não há qualquer norma de direito que dê suporte à pretensão fiscal em tela, não havendo, portanto, que se falar na imposição de qualquer penalidade, qualificada ou não, eis que, o que o fisco está reputando como infração à legislação, ao contrário, nada mais é que a sua escorreita aplicação".

Apensado ao presente, o processo administrativo nº 16327.720497/2017-90, que se refere à representação fiscal para fins penais. A unidade atesta a tempestividade das impugnações e encaminha para apreciação de DRJ.

É o relatório.

Regularmente processada a Impugnação apresentada, a 7ª Turma da DRJ/POA, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte os autos de infração, para reduzir as exigências conforme quadro constantes na conclusão do voto.

Referido julgamento foi consubstanciado no Acórdão nº 10-62.120, datado de 01/06/2018, cuja ementa reproduzo a seguir:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2013

DECADÊNCIA. DOLO. COMPROVAÇÃO. ART. 173, I DO CTN.

A ocorrência de dolo, fraude ou simulação implica na contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

Duplica-se o percentual da multa de ofício a ser aplicada, se comprovada a ocorrência de fraude ou sonegação.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), configurando-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2013

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO COMPLEMENTAR.

Legítima a lavratura de auto de infração complementar quando, em exames posteriores, no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no que concerne ao auto de infração complementar.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2013

ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. BASE DE CÁLCULO.

As contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas instituições financeiras de arrendamento mercantil, serão calculadas mensalmente com base no seu faturamento, feitos os ajustes, de modo que o valor submetido à tributação corresponda a remuneração da arrendadora.

BASE DE CÁLCULO. AJUSTES. DEPRECIÇÃO.

Ajustes em decorrência de encerramento do contrato de arrendamento e baixa do bem não influenciam a apuração da base de cálculo da Cofins.

PIS/PASEP E COFINS. ERRO NA LANÇAMENTO.

Corrige-se o lançamento quando for constatada a ocorrência de erro na apuração das bases de cálculo e conseqüentemente das contribuições devidas a título de PIS/Pasep e Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2013

ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. BASE DE CÁLCULO.

As contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas instituições financeiras de arrendamento mercantil, serão calculadas mensalmente com base no seu faturamento, feitos os ajustes, de modo que o valor submetido à tributação corresponda a remuneração da arrendadora.

BASE DE CÁLCULO. AJUSTES. DEPRECIÇÃO.

Ajustes em decorrência de encerramento do contrato de arrendamento e baixa do bem não influenciam a apuração da base de cálculo do PIS.

PIS/PASEP E COFINS. ERRO NA LANÇAMENTO.

Corrige-se o lançamento quando for constatada a ocorrência de erro na apuração das bases de cálculo e conseqüentemente das contribuições devidas a título de PIS/Pasep e Cofins.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Houve **Recurso de ofício** dessa decisão ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), porque o sujeito passivo foi exonerado do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 2.500.000,00, de acordo com o *caput* do art. 1º da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017.

A DRJ acatou os argumentos que apontaram erros na base de cálculo dos tributos PIS e Cofins, conforme trechos a seguir:

3 Do alegado erro na apuração das bases de cálculo do PIS e da Cofins.

Argumenta-se, adicionalmente, pela existência de excessos nos lançamentos pois, nos quatro meses em que houve saldo negativo, o lançamento se deu sobre o equivalente ao valor do estorno acrescido do valor da base negativa, o que implicou em cálculo duplicado.

Sobre esta alegação, deve ser verificada a consistência do Quadro constante no TVF na fl. 62 dos autos:

[...]

Os valores que foram creditados da conta de Superveniências de Depreciações e debitados da conta de Receitas de Arrendamento, reduzindo o valor que serviu de base de cálculo da Contribuição para o PIS e Cofins, constam da coluna acima intitulada “estornos”. Sendo esta a única infração objeto do presente processo, é este valor que reduziu a base de cálculo e que deve ser objeto de lançamento, não constando dos autos justificativa para procedimento diverso.

Nesse ponto, **é de se dar razão ao questionamento, uma vez que a diferença apurada na base de cálculo corresponde exatamente ao valor deduzido ou debitado indevidamente.** Se o lançamento a débito resultou em saldo negativo, é porque ao saldo de receitas que seria apurado, não fosse o estorno indevido, era inferior ao próprio estorno. Não é cabível somá-lo ao valor negativo da base de cálculo. De fato, tal soma acaba por duplicar o efeito, uma vez que a implicação em reduzir a contribuição só se dá uma vez, seja reduzindo o valor do PIS e Cofins devido decorrente das operações de arrendamento mercantil ou resultando em redução das mesmas contribuições devidas em relação à operações financeiras, e não os dois.

Dessa forma, em relação aos quatro meses que resultaram em bases negativas, teríamos:

[...]

A multa e juros lançados de modo proporcional deverão ser ajustados. Os demais meses não sofrem alteração.

4 AI complementar.

[...]

Nesse aspecto, assiste-lhe razão no que tange à parte alterada no item anterior desta decisão. Sendo a multa complementar igual a multa proporcional mantida, de 75%, **devem ser alterados os valores relativos aos quatro meses cujo valor do lançamento foi revisto.** Abaixo constam os novos valores:

[...]

A redução do valor do débito tributário motivou a interposição de recurso de ofício. A exoneração total foi de R\$ 2.365.387,06, a saber:

[...]

Assim, o auto de infração complementar deve ser reformado nos meses acima indicados, para manter a multa nos valores acima, mantendo inalteradas as multas apuradas nos demais meses.

Portanto, os valores do crédito tributário exonerados pela decisão de piso restaram assim quantificados:

Mês	Confins Lançada	Confins Mantida	Cofins Exonerada	Multa Lançada	Multa Mantida	Multa Exonerada
abr/12	17.892.337,03	16.726.590,09	1.165.746,94	26.838.505,55	25.089.885,14	1.748.620,41
mai/12	18.742.350,85	17.543.044,84	1.199.306,01	28.113.526,28	26.314.567,26	1.798.959,02
jun/12	20.440.226,43	17.881.632,33	2.558.594,10	30.660.339,65	26.822.448,50	3.837.891,15
mar/13	26.914.673,64	19.790.509,92	7.124.163,72	40.372.010,46	29.685.764,88	10.686.245,58
TOTAL			12.047.810,77			18.071.716,16
Mês	PIS Lançado	PIS Mantido	PIS Exonerado	Multa Lançada	Multa Mantida	Multa Exonerada
abr/12	2.907.504,76	2.718.070,89	189.433,87	4.361.257,14	4.077.106,34	284.150,81
mai/12	3.045.632,01	2.850.744,79	194.887,22	4.568.448,02	4.276.117,19	292.330,83
jun/12	3.321.536,79	2.905.765,25	415.771,54	4.982.305,19	4.358.647,88	623.657,31
mar/13	4.373.634,46	3.215.957,86	1.157.676,60	6.560.451,69	4.823.936,79	1.736.514,90
TOTAL			1.957.769,23			2.936.653,85

Irresignado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário no qual apresenta as seguintes alegações, em síntese:

- não há norma legal que determine a adição, às bases de cálculo das contribuições, do valor dos estornos de superveniências de depreciação; e, se houvesse tal norma, não encontraria respaldo no art. 195 da Constituição Federal, uma vez que superveniências de depreciação são meros ajustes contábeis dos contratos de arrendamento mercantil a valor presente, determinados pelo COSIF, os quais, contudo, não representam receitas efetivas;

- os estornos de superveniências de depreciação são meras anulações de receitas contábeis que foram tributadas quando creditadas à conta de receita em cumprimento ao COSIF e à Instrução Normativa SFR n. 247/02 e seu Anexo I;

- a anulação dessas receitas contábeis, mediante estornos determinados pelo COSIF e acolhidos pelo referido Anexo I, decorre de que a previsão contábil do seu recebimento não se concretiza ao final do contrato;

- isto ocorre e é assim porque, de acordo com o COSIF, as superveniências são receitas exclusivamente escriturais, para trazer a valor presente as prestações vincendas dos contratos de arrendamento mercantil;

- portanto, os estornos de superveniências de depreciação não reduzem as bases de cálculo das contribuições, mas, pelo contrário, refletem a incidência sobre a totalidade das receitas de arrendamento efetivamente recebidas, e não sobre receitas inexistentes, ou que somente existiram temporariamente na contabilidade com a natureza de ajustes a valor presente dos contratos em andamento;

- a manutenção da cobrança das contribuições sobre os estornos de superveniências de depreciação representaria dupla cobrança sobre os mesmos valores, uma vez que eles já foram tributados quando da contabilização à receita durante o prazo do arrendamento;

- o procedimento do impugnante, reduzindo com os estornos as bases de cálculo dos meses em que contabilizados, assim como todo o seu procedimento durante a vigência dos contratos de arrendamento, está em consonância com a Instrução Normativa SRF n. 247/02 e o COSIF, os quais, por sua vez, estão conformes às Leis n. 9701 e 9718 e demais disposições legais aplicáveis.

Para confirmar o tratamento correto, foi juntada à impugnação cópia do Parecer Técnico do FIPECAFI, datado de 27.06.2016 para a Associação Brasileira das Empresas de Leasing.

Pela razões acima expostas, pleiteia a Recorrente sua procedência, com o provimento total do recurso e o cancelamento dos autos de infração.

Requer, supletivamente, caso mantidas as cobranças de PIS e Cofins, o que segue:

- seja negado provimento ao recurso "ex officio" relativo à parte do acórdão da DRJ que corrigiu os valores relativos aos meses de abril a junho de 2012, e março de 2013;

- sejam excluídos juros e multas, por ter a recorrente agido de acordo com a Instrução Normativa SRF n. 247/02, sendo, pois, aplicável o art. 100 e seu parágrafo, do CTN;

- se mantidas as multas, sejam reduzidas para 75%, por não ter havido prática dolosa enquadrável nos art. 71 e 72 da Lei n. 4502;

- sejam excluídos os meses sobre os quais operou-se a decadência, ou seja, janeiro a março de 2012;

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

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou Contrarrazões, em que ratifica os fundamentos e conclusões do auto de infração, requerendo, ao final, seja negado provimento *in totum* ao Recurso Voluntário interposto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes, Relator.

Os recursos, voluntário e *de officio*, preenchem os pressupostos legais de admissibilidade. Por tais razões, devem ser conhecidos e apreciados por este Colegiado.

Referida matéria é idêntica àquela debatida nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 16327.720042/2016-93, de relatoria do Conselheiro Marcelo Costa

Marques d'Oliveira, onde restou, por unanimidade de votos, provido o Recurso Voluntário do Contribuinte, conforme Acórdão nº 3301-004.760, exarado, em 21/06/2018, por esta mesma Turma.

Ademais, esclareço que naqueles autos foram tratados lançamentos de PIS e Cofins lavrados contra o mesmo contribuinte destes, sendo que a divergência em relação a estes diz respeito apenas ao período autuado: aqui são tratados lançamentos relativos aos anos-calendários 2012 e 2013, enquanto naqueles se trata unicamente do ano-base 2011.

Portanto, nota-se nestes autos a continuidade do trabalho fiscal iniciado no Processo Administrativo nº 16327.720042/2016-93.

Nesta esteira, entendo que a melhor solução a ser dado ao presente caso é a decidida no Processo Administrativo 16327.720042/2016-93, que deu provimento o Recurso Voluntário nos seguintes termos:

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-fins, 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

(-) DEPRECIAÇÃO 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 DEPRECIAÇÕES ou SUPERVENIÊNCIAS DE DEPRECIAÇÕES. (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 2.3.2.30.008 e 2.3.2.40.005, há regras que conflitam com a acima reproduzida, no tocante ao reconhecimento do resultado da venda do bem arrendado:

"2.3.2.30.008

Título: SUPERVENIÊNCIAS DE DEPRECIAÇÕES

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)

2.3.2.40.005

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 2.3.2.30.008 e 2.3.2.40.005 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 FIPECAFI.

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 2.15835, 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 2.15835, 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 2.15835, de 2001)

a) despesas incorridas nas operações de intermediação financeira; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001)

b) despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001)

c) deságio na colocação de títulos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001)

d) perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001)

e) perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações e hedge; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.15835, 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.

Analísado 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 DEPRECIÇÃO 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 n.º 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: depreende das instruções do código 2.3.2.30.008 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:

"2.3.2.30.008

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)"

Cumpre, 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.

Dessa forma, por concordar integralmente com os fundamentos anteriormente citados, adoto como fundamento de decidir as razões apresentadas no voto do Acórdão nº 3301-004.760.

Evidentemente, por ser o mérito favorável à Recorrente, restam prejudicados seus pedidos suplementares de exclusão de multa e juros, bem como a aplicação da decadência quanto aos meses de janeiro a março de 2012.

Processo nº 16327.720411/2017-29
Acórdão n.º **3301-006.040**

S3-C3T1
Fl. 4.330

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário e negar provimento ao Recurso de Ofício.

(assinado digitalmente)
Marco Antonio Marinho Nunes