



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.728889/2016-39
Recurso De Ofício
Acórdão nº 1301-004.422 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de março de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BANCO ALVORADA S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2011, 2012

INSUFICIÊNCIA 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 insuficiências de depreciação afetam o resultado da arrendadora como despesa, 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.

INSUFICIÊNCIA E SUPERVENIÊNCIA DE DEPRECIÇÃO. NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA. EXTENSÃO DOS EFEITOS.

As insuficiências e superveniências de depreciação são faces da mesma moeda. Para se garantir a neutralidade tributária, as reversões do resultado ao valor presente da carteira de leasing, decorrente das superveniências ou insuficiências de depreciação, devem ser estendidas a todos os períodos sujeitos aos ajustes.

ARRENDAMENTO MERCANTIL. ANULAÇÃO DOS EFEITOS.

A anulação dos efeitos tributários da operação de arrendamento mercantil deve refletir em todos os períodos sujeitos à influência daquela operação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Ricardo Antonio Carvalho Barbosa, Rogério Garcia Peres, Giovana Pereira de Paiva Leite, Lucas Esteves Borges, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício contra o acórdão nº 01-36.553, proferido pela 1ª Turma da DRJ/BEL, que, ao apreciar a Impugnação apresentada, entendeu, por unanimidade de votos, julgá-la procedente, para exonerar o crédito tributário constituído.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Trata o presente processo de Auto de Infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) referente aos anos-calendário de 2011 e 2012, no valor total de R\$ 429.609.324,69, incluindo o principal, a multa de ofício e os juros de mora, atualizados até 12/2016 (fls. 02-12), em que foi apurada a seguinte infração:

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL
INFRAÇÃO: PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS

O contribuinte não adicionou à base de cálculo ajustada da CSLL provisões que reduziram o lucro contábil, mas que não são dedutíveis para fins de cálculo da CSLL, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2011	659.828.435,19	75,00
31/12/2012	628.102.170,39	75,00

O que resultou na exigência a seguir:

CÁLCULO DA MULTA E JUROS DE MORA

Período de Apuração	Vencimento	Contribuição	Multa (%)	Valor da Multa	Juros (%)	Valor dos Juros	Total
2011	30/03/2012	98.974.265,27	75,00	74.230.698,95	51,22	50.694.618,67	223.899.582,89
2012	28/03/2013	94.215.325,55	75,00	70.661.494,16	43,34	40.832.922,09	205.709.741,80
Total		193.189.590,82		144.892.193,11		91.527.540,76	429.609.324,69

O Auto de Infração também é integrado pelo Termo de Verificação Fiscal de fls. 12/22, de onde se reproduz o item 4, que apresentam os fundamentos de fato e de direito utilizados pela Fiscalização:

4 - DO CONTEXTO

Nos anos-calendário de 2011 e 2012, o BANCO ALVORADA adicionou no LALUR os valores R\$ 659.828.435,19 e R\$ 628.102.170,39, respectivamente. Tais valores não foram adicionados à apuração da CSLL, de acordo com o descrito no item anterior.

Ocorre que a legislação da CSLL obriga a adição dos valores na base de cálculo do tributo. Tal obrigação decorre da legislação pertinente à CSLL e do fato de que as despesas escrituradas pelo contribuinte a título de "insuficiência de depreciação" têm natureza de provisão, conforme explicado adiante.

A Lei nº 6.099, de 12/09/1974, que regula o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil, dispõe, em seu artigo 7º, que todas as operações de arrendamento mercantil subordinam-se ao controle e fiscalização do Banco Central do Brasil, segundo normas estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional, a elas de aplicando, no que couber, as disposições da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, e legislação posterior relativa ao Sistema financeiro Nacional.

A Circular BACEN nº 1.273, de 29/12/1987, criou o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional - COSIF. O Capítulo 1 - Normas Básicas, Seção 11 - Ativo permanente, item 8 - Imobilizado de arrendamento, estabeleceu as normas para contabilização dos bens arrendados. A Circular BACEN nº 1.429, de 20/01/89, alterou o item 1.11.8, determinando que as empresas realizem o cálculo do valor presente dos contratos de arrendamentos segundo a taxa interna de retorno de cada contrato. O valor apurado é comparado com o saldo residual contábil dos bens arrendados, constituindo-se em ajuste da carteira em cada mês.

O valor do ajuste apurado registra-se por complemento ou estorno, em Despesas de Arrendamento ou Rendas de Arrendamento, em contrapartida com Insuficiências de Depreciações ou Superveniências de Depreciações.

O COSIF detalha as funções das contas:

Grupo: Ativo Permanente

Título: Superveniências de Depreciações

Conta: 2.3.2.30.00-8

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.

Título: (-) Insuficiências de Depreciações

Conta: 2.3.2.40.00-5

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.

Grupo: Passivo - Contas de Resultado

Título: Rendas de Arrendamentos Financeiros - Recursos Internos

Conta: 7.1.2.10.00-1

Função: Registrar as rendas de arrendamento mercantil financeiro realizado com recursos internos.

Título: (-) Despesas de Arrendamentos Financeiros

Conta: 8.1.3.10.00-1

Função: Registrar as despesas de depreciação e manutenção de bens arrendados, bem como outras despesas relacionadas a operações de arrendamento financeiro.

Dessa forma, temos a existência de duas contas no ativo permanente (uma redutora e outra não) com contrapartidas em contas de resultado (despesas de arrendamento e rendas de arrendamento) com o fim de registrar os ajustes apurados.

A conta "Insuficiência de Depreciações" (redutora) deve ser utilizada quando o valor das contraprestações decorrentes dos contratos de arrendamento mercantil trazidos a valor presente for menor que sua carteira ajustada pelas baixas e depreciações acumuladas (valor contábil). Quando o valor presente é menor que a simples soma desses recebimentos futuros, o ativo contábil ajustado da empresa também se reduz

quando se usa o artifício da insuficiência de depreciação. Por outro torneio, quando o prazo dos contratos de arrendamento não é suficiente para que seja realizada a depreciação do bem tem-se uma despesa adicional decorrente da insuficiência de depreciação.

Para contabilização, debita-se mensalmente as despesas de arrendamento e credita-se a conta redutora do ativo insuficiência de depreciações.

Observa-se que os ajustes são dinâmicos, ou seja, o valor provisionado como despesa em um ano não necessariamente será receita nos próximos períodos, uma vez que contratos são encerrados e novos são firmados.

O Ato Declaratório Normativo CST nº 34, de 23/04/1987, dispõe sobre a determinação do lucro líquido das sociedades de arrendamento mercantil:

I -- Na determinação do lucro líquido das sociedades de arrendamento mercantil deverão ser observadas as disposições da Lei nº.6.099, de 12 de setembro de 1974, com as alterações introduzidas pela Lei nº.7.132, de 26 de outubro de 1983 e o disciplinado nas Portarias MF nºs: 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.

O inciso III do referido ADN é taxativo ao dispor que os ajustes previstos no COSIF, e refletidos no lucro líquido das sociedades de arrendamento mercantil, não podem alterar os efeitos tributários no período em que tais ajustes foram aplicados. Conclui-se, então, que as sociedades devem proceder os devidos ajustes na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, tributos estes vinculados ao lucro líquido das empresas.

É importante esclarecer que o ADN 34/87 foi publicado antes da criação da CSLL, motivo pelo qual este tributo não está descrito no inciso II. Porém, o Ato Declaratório deixa claro o caráter de neutralidade tributária dos ajustes determinados pelo Banco Central. Como o ponto de partida dos tributos IRPJ e CSLL é o mesmo - Lucro Líquido, é forçoso concluir que os ajustes do COSIF que impactam este lucro não podem gerar efeitos tributários, devendo ser anulados extra-contabilmente.

Essa questão foi analisada pelo CARF que, através do acórdão nº 105-16.950, sessão de 17/04/2008, assim se manifestou:

"Entendo caber razão à decisão recorrida, pois a normativa do BACEN busca dar maior realismo às demonstrações contábeis das instituições que controla, mas os ajustes que determina não podem trazer consequências tributárias não previstas em lei, e a lei que instituiu a CSLL veda a dedutibilidade de outras provisões que não aquelas previstas expressamente. Também me parece não haver dúvida do caráter de provisão do ajuste determinado pelo Banco Central, pois a circular determina que as instituições de arrendamento mercantil deverão proceder, mensalmente, ajustes na

sua escrituração contábil de modo que as suas demonstrações financeiras reflitam os resultados das baixas dos bens arrendados. Este ajuste será apurado através do confronto das contraprestações dos contratos e o valor contábil destes. Para realizar esta operação, a fiscalizada teve de avaliar seus recebimentos futuros a valor presente e compará-los com os valores contábeis. A baixa efetiva irá se refletir nos resultados futuros da fiscalizada, não havendo prejuízo. Não veio como possa ser tratado este ajuste como despesa incorrida, pois embora exista certeza da redução no patrimônio líquido, esta está vinculada a uma relação jurídica pendente a determinação do valor da perda é provisória, o que entendo configurar o ajuste como provisão, "(gn)

O acórdão CARF também diz que o assunto foi objeto de manifestação da SRRF10/Disit:

"A autoridade fazendária descreve que a questão pertinente à dedutibilidade da "insuficiência de depreciação" foi objeto da Solução de Consulta Interna SRRF10/Disit n.º 12, de 27/05/2002, cuja cópia foi juntada aos autos às fls. 93/99. A conclusão apresentada pela SRRF foi de que as despesas contabilizadas em contrapartida do registro de insuficiência de depreciação (conta redutora do ativo imobilizado), em decorrência de ajustes determinados por normas do BACEN, devem ser adicionadas à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, haja vista tratar-se de lançamento contábil com natureza de provisão." (gn)

Em outros julgamentos, sob a ótica da exclusão dos valores referentes a superveniência de depreciações, o Conselho de Contribuintes também entendeu que os lançamentos têm caráter de provisão:

"Portanto, é óbvio que os ajustes contábeis feitos no lucro líquido apenas para efeito de equalização entre receitas e despesas das sociedades de arrendamento mercantil não podem produzir efeitos fiscais e que por isso tais ajustes precisam ser anulados por suas inversões, extra-contabilmente, para fins de cálculo da CSLL.

Cabe salientar um ponto importante, apesar de a terminologia tratada nesses ajustes não contemplar especificamente a expressão "provisões", na verdade tais ajustes não passam de antecipações de receitas e/ou provisões e reversão de provisões com uma nova roupagem. Quando ocorre "insuficiência de depreciações" faz-se na verdade uma provisão, creditando-se uma conta redutora do ativo e debitando-se uma conta de resultado (despesa). Em período em que ocorre "superveniência de depreciações" nada mais se faz do que reverter aquelas provisões ou mesmo antecipar receitas (caso em que as provisões ou ainda não foram feitas ou superem as provisões já ativadas), creditando-se uma conta de receita e debitando-se uma conta do ativo (superveniência de depreciações), que é a contrapartida da conta redutora desse

ativo (insuficiência de depreciações). A complexidade está apenas em que a conta de provisão está bipartida em 2(duas) contas cujos efeitos devem ser considerados em conjunto.

Tratando-se de provisão indedutível, então, o problema da falta de previsão legal não mais se coloca, pois a Lei 7.689/89 passa dar guarida ao desfazimento de tudo que lhe diz respeito, inclusive as reversões."

(...)

"Os ajustes contábeis comandados pelos atos das autoridades monetárias com naturezas assemelhadas à antecipação de receitas e provisão de expectativa de perdas, devido a suas características peculiares. Apesar de ser permitido o seu trânsito pelo resultado do exercício, como é o caso dos ajustes de superveniências e insuficiências de depreciação, é necessário que exista a expressa previsão legal para produzir qualquer efeito tributário. No caso, é invertido a lógica comumente aceita de que tudo o que compõe o lucro líquido já seria o ponto de partida natural para gerar efeitos tributários. Se faltar essa previsão legal, os efeitos tributários devem ser anulados por suas contrapartes, extra contabilmente. Tratando-se da CSLL, apesar de não ter sido previsto isso explicitamente no Ato Declaratório nº34/87, vale o mesmo raciocínio utilizado para o IRPJ, pois o ponto de partida de ambos os tributos é o mesmo (lucro líquido), "(gn)

Acórdãos: 1201-00.097, 1102.00674, 1402-002.074,

O Boletim IOB - Temática Contábil n.º 06/2002, diz que provisões são retificações de ativos ou passivos exigíveis, já que se referem a perdas de ativos ou obrigações que recebem essa denominação por seu caráter estimativo e, além disso, por terem sempre seu fato gerador acontecido.

O Manual de Contabilidade Societária (FIECAFI), Ed. Atlas, 1a Edição, 2010, p. 345, traz o conceito de provisão:

"Provisões são acréscimos de exibilidade que reduzem o patrimônio líquido, e cujos valores ou prazos não são ainda totalmente definidos. Representam, assim, estimativas de valores a desembolsar que, apesar de financeiramente ainda não efetivadas, derivam de fatos geradores contábeis já ocorridos."

Segundo Greco & Arend, "provisões são parcelas consideradas despesas, destinadas a cobrir perdas prováveis ou estimadas por não realização de valores registrados em contas de ativo, ou representam obrigações específicas, a serem cumpridas no futuro, lançadas em contas de passivo". (GRECO. Alvisio. AREND. Lauro. Contabilidade Teoria e Prática Básicas. 6a ed. São Paulo: Sagra- Luzzato.1996.p.299).

Hilário Franco, na obra Contabilidade Geral, 23a Ed. São Paulo. Atlas. 1996. p.402, diz que as provisões "destinam-se a registrar reduções, certas ou prováveis, a se verificarem no ativo (depreciações, amortizações de despesas, riscos de crédito, sinistros etc), ou de aumentos de passivo (contingências fiscais, cambiais, contratuais ou trabalhistas".

O Parecer Normativo CST nº 108, de 28/12/1978, em seu item 10.1, dispõe:

10.1 - As provisões retificadoras de valores ativos, que têm por finalidade registrar o desgaste ou perda provável de bens ativos ou retificar o saldo das contas ativas avaliadas por valor superior ao de mercado, acompanham as contas do ativo que retificam, como redução dos seus saldos, embora sejam apresentadas destacadamente na contabilidade. Portanto, é de suma importância, para efeito de correção, separá-las em provisões retificadoras do ativo permanente e provisões retificadoras dos demais valores ativos

In casu, não resta dúvida que o lançamento escriturado sob o título Insuficiência de depreciação" deve ser considerado uma provisão, independentemente da denominação adotada pelo contribuinte. Os valores lançados à conta de despesa não foram efetivamente incorridos, tratando-se de meros ajustes contábeis comandados pelas autoridades monetárias com o fim de conferir maior transparência às demonstrações financeiras das sociedades de arrendamento mercantil.

A Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, que instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), dispõe que a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

Art. 2o A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. §1º Para efeito do disposto neste artigo: (...)

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

(...)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda, (gn)

O artigo 13 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, tem a seguinte redação:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (gn)

A Instrução Normativa nº 390, de 30/01/2004, dispõe sobre a apuração da CSLL:

Dos ajustes ao Lucro Líquido

Das adições

Art. 38. Na determinação do resultado ajustado, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ:

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação da CSLL, não sejam dedutíveis na determinação do resultado ajustado; (...)

§ 1o Incluem-se nas adições de que trata este artigo: (...)

III - o valor de qualquer provisão, exceto as previstas no art. 45;

Art. 45. Na determinação do resultado ajustado somente serão dedutíveis as provisões:

I - técnicas das companhias de seguro e de capitalização, das entidades de previdência complementar e das operadoras de planos de assistência à saúde, quando constituídas por exigência da legislação especial a elas aplicável;

II - para o pagamento de férias de empregados;

III - para o pagamento de décimo-terceiro salário de empregados;

IV - para perdas de estoques, de que trata o art. 8o da Lei 10.753, de 31 de outubro de 2003.

Como se vê, a legislação da CSLL prevê expressamente quais provisões podem ser aceitas na determinação da base de cálculo da Contribuição. Aquelas que não estão previstas na legislação são indedutíveis e devem ser adicionadas ao lucro líquido do período de apuração.

Conclui-se, portanto, que as despesas com insuficiência de depreciação têm natureza de provisão. E, por não estarem autorizadas na legislação, são indedutíveis na determinação da base de cálculo da CSLL.

[grifos do original]

Inconformado com a autuação, da qual tomou ciência em 21/12/2016 (fls. 26), o contribuinte apresentou impugnação em 20/01/2017, alegando que:

1. A Fiscalização teria adotado o entendimento de que as despesas correspondentes à insuficiência de depreciação de bens objeto de contratos de arrendamento mercantil ("leasing") possuiriam a natureza de provisão, e que os ajustes contábeis determinados pela Circular BACEN nº 1.429/1989 não poderiam ter efeitos fiscais;
2. O Auto de Infração seria improcedente, pois as despesas com insuficiências de depreciação não ostentariam a natureza de provisões e os ajustes contábeis previstos nos atos normativos do BACEN decorreriam da aplicação pura e simples do regime de competência;
3. A Fiscalização teria partido de uma premissa equivocada pretendendo conferir às despesas relativas à insuficiência de depreciação um caráter de incerteza, próprio das provisões, e que não seria condizente com a essência de tais ajustes contábeis;
4. O Conselho Monetário Nacional (CMN) seria detentor da competência para expedir normas gerais de contabilidade das instituições financeiras (Lei nº 4.595/64, art. 4º, inciso XII) e, mais especificamente, normas contábeis relativas às operações de arrendamento mercantil (Lei nº 6.099/74, art. 7º);
5. O BACEN, valendo-se da competência que lhe teria sido delegada pelo CMN, teria expedido a Circular nº 1.429/89, a qual trataria dos registros contábeis relacionados às operações de arrendamento mercantil;
6. De acordo com as regras do BACEN, as instituições financeiras deveriam confrontar o valor presente das contraprestações dos contratos de arrendamento mercantil com o valor contábil dos mesmos, e que, na hipótese de o valor presente ser maior do que o contábil, a diferença seria contabilizada a crédito do resultado como superveniência de depreciação ("receita"). Caso contrário, a diferença deveria ser lançada a débito do resultado como insuficiência de depreciação ("despesa");

7. O critério de contabilização previsto na Circular BACEN nº 1.429/89 teria como objetivo adequar o reconhecimento do resultado dessas operações aos princípios gerais de contabilidade, especialmente ao princípio do confronto das despesas com as receitas que, juntamente com o princípio da realização da receita, nortearia o regime de competência;
8. A análise do art. 187 da Lei nº 6.404/76 revelaria que o regime de competência seria caracterizado por dois princípios fundamentais: (i) o da escolha do momento do ganho ao invés do momento do recebimento do dinheiro como momento em que o lucro deve ser reconhecido; e (ii) o do emparelhamento das receitas e despesas, pelo qual os custos, despesas e encargos relacionados com determinada receita devem ser computados no mesmo período em que for reconhecida esta receita;
9. No caso das instituições financeiras que praticam operações de arrendamento mercantil, as receitas auferidas em tais operações corresponderiam basicamente às contraprestações de arrendamento mercantil e ao ganho apurado no exercício da opção de compra, ao passo que as despesas corresponderiam basicamente aos encargos de depreciação dos bens arrendados, e, eventualmente, a encargos financeiros decorrentes da captação de recursos necessários à aquisição de tais bens;
10. Pelo princípio do emparelhamento das receitas e despesas, os encargos de depreciação dos bens arrendados deveriam ser reconhecidos em conta de resultado no mesmo período em que as contraprestações do arrendamento mercantil são lançadas no resultado;
11. Levando-se em conta que as receitas provenientes do arrendamento mercantil deveriam ser reconhecidas em função do prazo do respectivo contrato, e que os encargos de depreciação seriam determinados em função do prazo de vida útil do bem arrendado, haveria um nítido descasamento entre o momento do reconhecimento das receitas e o das despesas;
12. A Circular BACEN nº 1.429/89 teria determinado a realização de ajustes contábeis para “emparelhar” a depreciação dos bens arrendados (despesas) com as contraprestações devidas pelos arrendatários (receitas);
13. Os ajustes contábeis denominados “superveniência de depreciação” e “insuficiência de depreciação” apenas dariam efetividade ao regime de competência;
14. Os ajustes previstos na Circular BACEN nº 1.429/89 decorreriam dos métodos e critérios contábeis previstos na própria Lei nº 6.404/76, sendo certo que no lucro líquido contábil das instituições financeiras que realizam operações de leasing deveria ser computado o resultado dessas operações ajustado nos termos do ato normativo citado;
15. O lucro líquido contábil apurado com base na legislação societária seria único;
16. O lucro líquido contábil apurado com base na legislação societária seria o ponto de partida para apuração da base de cálculo da CSLL, e que apenas caberiam os ajustes expressamente determinados pela legislação que rege a incidência dessa contribuição;
17. A Circular BACEN nº 1.285/88, que já determinava a realização dos mesmos ajustes contábeis relativos às insuficiências e superveniências de depreciações, já estava vigente quando a lei nº 7.689/88 foi promulgada, e que esta lei não teria determinado qualquer ajuste na base de cálculo da CSLL, seja adição das despesas de insuficiência de depreciação, seja a exclusão das receitas de superveniência de depreciação;
18. Para justificar o lançamento, a Fiscalização teria alegado que os valores relativos às insuficiências de depreciação corresponderiam a provisões;
19. Provisões seriam passivos que envolveriam grau de incerteza quanto à sua quantificação ou quanto à data de seu pagamento, e que representariam expectativas de perda de ativos ou estimativas de valores a desembolsar que, apesar de financeiramente ainda não efetivadas, seriam derivadas de fatos geradores já ocorridos;

20. A insuficiência de depreciação não representaria um ajuste contábil de natureza estimada/provisória, que é revertido ou estornado durante a fluência do contrato de leasing, razão pela qual não se enquadraria no conceito de provisão;
21. O conceito de provisão se vincularia à idéia de “perdas” para a sociedade, representadas por reduções de ativos (direitos) ou acréscimos de passivos (obrigações), razão pela qual os ajustes contábeis previstos na Circular BACEN nº 1.429/89 não guardariam qualquer relação com aquele conceito;
22. O entendimento exposto no item anterior estaria em linha com a estrutura definida pelo COSIF, que não possuiria contas contábeis para registrar provisões para desvalorização dos bens arrendados, o que se justificaria pelo fato de que, no arrendamento mercantil financeiro, o principal “ativo” da instituição financeira (arrendadora) não seria o bem arrendado, mas sim os créditos que ela detém contra o arrendatário;
23. As insuficiências de depreciação não poderiam ser tidas como provisões, pois não visariam refletir eventual estimativa de perda no valor de realização do bem arrendado, que compõe o ativo da instituição financeira, mas sim permitir o reconhecimento do efetivo resultado da operação de leasing pelo regime de competência;
24. Em um primeiro momento (anos-base 2008 a 2010), a carteira de arrendamento mercantil teria resultado em ajustes positivos em seu resultado (receitas de superveniência de depreciação), e, somente depois da depreciação integral dos bens arrendados essa tendência teria se invertido, resultado em ajustes negativos (despesas de insuficiência de depreciação) nos anos-base de 2011 e 2012;
25. No momento em que houve a “inversão” desses ajustes, o valor contábil desses bens era menor do que o de realização, razão pela qual não haveria necessidade de ser constituída qualquer provisão;
26. A despesa de insuficiência de depreciação teria o efeito de “anular” a receita de superveniência de depreciação anteriormente registrada, o que jamais poderia consubstanciar uma provisão;
27. O art. 95 da Instrução Normativa SRF nº 247/02 determinava que as receitas de superveniência de depreciação e as despesas de insuficiência de depreciação integravam a base de cálculo do Pis e da Cofins;
28. Seria evidente que, se os ajustes contábeis determinados pelo BACEN não representassem receitas ou despesas efetivas das instituições financeiras, os respectivos valores não poderiam ser considerados na determinação da base de cálculo do Pis e da Confins;
29. As instruções de preenchimento da DIPJ 2012 e DIPJ 2013 reconheceriam que o ponto de partida da base de cálculo das CSLL seria o lucro líquido antes da CSLL, que seria afetado negativamente pelas despesas da atividade financeira, as quais incluem, dentre outras, as despesas de depreciação dos bens arrendados, que abrangeriam as despesas de insuficiência de depreciação;
30. A Linha 09B/36 constaria da Ficha 09B da DIPJ, a qual diria respeito exclusivamente à demonstração do lucro real das instituições financeiras, não interferindo na apuração da base de cálculo da CSLL (Ficha 17);
31. Se o entendimento da Fiscalização estivesse correto (despesas de insuficiência de depreciação tivessem natureza de provisão) não haveria necessidade de haver uma linha específica para as mesmas adições ao lucro real;
32. O ADN CST nº 34/87 faria referência apenas ao lucro real, base de cálculo do IRPJ, e que não haveria qualquer disposição legal ou normativa semelhante direcionada à CSLL;
33. As regras atinentes à apuração do lucro real não se aplicariam indistintamente à CSLL;

34. Que, salvo as despesas relacionadas no art. 13 da Lei nº 9.249/95, não se poderia adicional à base de cálculo da CSLL nenhuma outra;
35. Se considerasse que o critério previsto na Circular BACEN nº 1.429/89 não reflete devidamente o regime de competência, o Impugnante teria reconhecido as receitas (superveniência de depreciação) e as despesas (insuficiência de depreciação) relativas à sua carteira de leasing em períodos diversos do período competente;
36. Considerando que as insuficiências de depreciação e as superveniências de depreciação seriam duas faces da mesma moeda, as superveniências de depreciação não poderiam ser computadas na base de cálculo da CSLL no caso de se adotar o entendimento descrito no item anterior;
37. Se a autuação fosse procedente, não teria havido falta de recolhimento de CSLL nos anos-base 2011 e 2012, mas sim antecipação do pagamento dessa mesma contribuição nos anos-base 2008 a 2010, pois nestes anos teria havido o reconhecimento de receitas de superveniência de depreciação;
38. Como a Impugnante teria observado as orientações consubstanciadas nas Instruções de Preenchimento da DIPJ 2012 e DIPJ 2013, não seriam devidos os valores lançados a título de multa e juros, caso o lançamento fosse considerado procedente;
39. Não existiria base legal para a exigência de juros sobre os valores lançados a título de multa de ofício (não isolada);

Levando em conta a possibilidade de a desconsideração das operações de arrendamento mercantil nos anos de 2008 e 2009, objeto do processo nº 10580.731548/2013- 06, ter reflexos nas operações de mesma natureza nos anos de 2011 e 2012, o processo retornou em diligência à unidade de origem para a adoção das seguintes providências (fls. 1193-1207):

[...]

b) Realizar auditoria com as seguintes finalidades:

b.1) Verificar se os valores declarados pelo contribuinte nas DIPJ de 2011 e de 2012, a título de “Despesas de Arrendamento Mercantil”, “Rendas de Arrendamento Mercantil”, “Despesa de Arrendamento – Insuficiência de Depreciação” e de “Rendas de Arrendamento - Superveniência de Depreciação”, decorrem, exclusivamente, das operações de cessão de carteira de arrendamento mercantil ocorridas em 19/12/2008 e 29/12/2009;

b.2) Caso existam outras operações de arrendamento mercantil ocorridas após 29/12/2009, apurar a parcela dos valores declarados pelo contribuinte nas DIPJ de 2011 e de 2012, a título de “Despesas de Arrendamento Mercantil”, “Rendas de Arrendamento Mercantil”, “Despesa de Arrendamento – Insuficiência de Depreciação” e de “Rendas de Arrendamento - Superveniência de Depreciação”, que seja decorrente das operações de cessão de carteira de arrendamento mercantil ocorridas em 19/12/2008 e 29/12/2009;

c) Apresentar quaisquer outras informações e anexar outros documentos que sejam considerados úteis ou necessários ao prosseguimento do julgamento do presente processo

d) Consolidar, em relatório circunstanciado, as informações prestadas em atendimento à presente diligência, prestando os esclarecimentos solicitados, detalhando as providências adotadas, bem como seus resultados, e indicando a eventual apresentação de novos elementos;

[...]

A unidade de origem assim se pronunciou em seu Relatório de Diligência (1817-1821):

[...]

13. A análise mostrou que não foram registradas novas operações de arrendamento. Ou seja, os lançamentos a título de Rendas/Despesas de Arrendamento, bem como Insuficiência/Superveniência de Depreciação, decorrem exclusivamente das operações de cessão de carteira de arrendamento mercantil ocorridas em 19/12/2008 e 29/12/2009.

14. Depois, verificamos os lançamentos posteriores nas contas de resultado e os reflexos na apuração da base de cálculo da CSLL. O quadro abaixo demonstra os lançamentos efetuados pelo contribuinte entre 2008 e 2012:

Ano-Calendário	CONTAS DE RESULTADO		LANÇAMENTOS DE AJUSTE DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL	
	Despesa de Arrendamento	Rendas de Arrendamento	Insuficiência de Depreciação	Superveniência de Depreciação
2008	189.259.192,30	201.968.412,64	0,00	0,00
2009	1.648.744.150,23	1.965.600.929,88	0,00	0,00
2010	1.820.604.082,83	2.226.100.017,02	0,00	0,00
2011	1.295.050.215,21	1.343.145.734,07	0,00	0,00
2012	786.524.032,72	806.316.554,48	0,00	0,00

15. No período, não foram feitos lançamentos de ajuste das Despesas de Insuficiência de Depreciação nem das Receitas de Superveniência de Depreciação na apuração da base de cálculo da CSLL.

16. Na apuração do IRPJ, foram feitos os seguintes lançamentos:

Ano-Calendário	CONTAS DE RESULTADO		LANÇAMENTOS NO LALUR	
	Despesa de Arrendamento	Rendas de Arrendamento	Insuficiência de Depreciação (AD)	Superveniência de Depreciação (EX)
2008	189.259.192,30	201.968.412,64	0,00	172.932.257,55
2009	1.648.744.150,23	1.965.600.929,88	0,00	1.062.255.368,27
2010	1.820.604.082,83	2.226.100.017,02	0,00	576.824.298,89
2011	1.295.050.215,21	1.343.145.734,07	659.828.435,19	0,00
2012	786.524.032,72	806.316.554,48	628.102.170,39	0,00

AD = Adição
EX = Exclusão

[...]

Tendo tomado ciência do resultado da diligência, o contribuinte apresentou manifestação nos seguintes termos:

[...] tal como posto na impugnação apresentada, nos anos-base de 2008 a 2012, tanto as receitas de superveniência de depreciação, como as despesas de insuficiência de depreciação foram efetivamente computadas na base de cálculo da CSLL, não tendo sido realizado qualquer lançamento de ajuste tendente a anular os efeitos da mesma.

A fim de atender a proposta de conversão do julgamento em diligência, consubstanciada no r. despacho nº 40, de fls. 1193 a 1207, ao apresentar a sua resposta ao Termo de Diligência Fiscal, de fls. 1209 a 1235, o Requerente elaborou quadro demonstrativo (doc. 26 de sua resposta), evidenciando os efeitos do critério utilizado pela fiscalização na lavratura do auto de infração, que deu origem a este processo administrativo fiscal, caso o mesmo tivesse sido aplicado de forma consistente por todo aquele período.

Ou seja, naquele quadro demonstrativo (doc. 26 de sua resposta), o Requerente partiu da premissa posta pelo referido despacho de que as despesas de insuficiência de depreciação e as receitas de superveniência de depreciação são "faces da mesma moeda", considerando que as despesas seriam indedutíveis e as receitas não tributáveis, e apurou que não há que se falar no caso concreto de falta de recolhimento da CSLL em 2011 e 2012, mas sim antecipação do pagamento dessa mesma contribuição no período de 2008 a 2010:

f) - Ficha 17 - CÁLCULO DO CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO**f1) - Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica.**

DESCRIÇÃO	ANO 2008	ANO 2009	ANO 2010	ANO 2011	ANO 2012	ACUM 2008 A 2012
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	61.722.144,17	75.240.795,63	172.820.000,02	72.350.206,50	137.601.688,63	519.834.834,94

f2) - Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - Ajustada.

DESCRIÇÃO	ANO 2008	ANO 2009	ANO 2010	ANO 2011	ANO 2012	ACUM 2008 A 2012
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	38.006.324,88	-	60.477.446,63	119.627.130,23	225.035.752,65	443.449.656,39

f3) - Comparativo da CSLL devida conforme DIPJ X CSLL devida conforme fiscalização (1 - 2)

DESCRIÇÃO	ANO 2008	ANO 2009	ANO 2010	ANO 2011	ANO 2012	ACUM 2008 A 2012
CSLL paga (a menor) ou a maior	23.712.819,29	75.240.795,63	112.442.551,39	(47.576.823,74)	(87.434.064,02)	76.385.178,55

Valores Recolhidos a Maior
231.396.166,31

Valores Autuados
(R\$ 95.010.987,76)

Pelo exposto, forçoso concluir que o auto de infração que deu origem ao presente processo administrativo não pode ser mantido, sendo manifestamente indevida a exigência da CSLL, relativa aos anos-base 2011 e 2012, visto que no caso concreto restou demonstrado e comprovado não ter ocorrido falta de reconhecimento desse imposto nos referidos períodos de apuração.

À folhas 2255 se encontram os cálculos da recorrente.

Na sequência, foi proferido o acórdão recorrido, que julgou procedente a Impugnação apresentada, com o seguinte ementário:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2011, 2012

INSUFICIÊNCIA 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 insuficiências de depreciação afetam o resultado da arrendadora como despesa, 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.

INSUFICIÊNCIA E SUPERVENIÊNCIA DE DEPRECIÇÃO. NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA. EXTENSÃO DOS EFEITOS.

As insuficiências e superveniências de depreciação são faces da mesma moeda. Para se garantir a neutralidade tributária, as reversões do resultado ao valor presente da carteira de *leasing*, decorrente das superveniências ou insuficiências de depreciação, devem ser estendidas a todos os períodos sujeitos aos ajustes.

ARRENDAMENTO MERCANTIL. ANULAÇÃO DOS EFEITOS.

A anulação dos efeitos tributários da operação de arrendamento mercantil deve refletir em todos os períodos sujeitos à influência daquela operação.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Ciente do acórdão recorrido, a recorrente não apresentou Recurso Voluntário, sendo objeto de julgamento apenas o Recurso de Ofício interposto, em razão da exoneração integral do auto.

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

Recurso de Ofício

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar que a Portaria MF nº 63, de 2017, estabeleceu um limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Confira-se:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

No caso em tela, somando-se os valores exonerados em primeira instância, verifica-se que superam o limite de dois milhões e quinhentos mil reais, estabelecido pela norma em referência (CSLL: R\$ **193.189.590,82**). Portanto, conheço do recurso de ofício.

Quanto ao exame de mérito deste recurso, a DRJ acolheu os argumentos consignados pela defesa, cancelando integralmente o lançamento.

A matéria em discussão tem precedentes neste Conselho, todos concordantes com a tese da Recorrente.

Veja-se, nesse sentido, o Acórdão 1103-00.684, de 09 de maio de 2012, cuja ementa se transcreve a seguir.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO -
CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

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.

Também o Acórdão 1201-00.097, de 17 de junho de 2009. Veja-se sua ementa.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

ARRENDAMENTO MERCANTIL. SUPERVENIÊNCIA E/OU INSUFICIÊNCIA DE DEPRECIÇÃO. DEDUTIBILIDADE. Os ajustes contábeis comandados pelos atos das autoridades monetárias com naturezas assemelhadas à antecipação de receitas e provisão de expectativa de perdas, devido a suas características peculiares. Apesar de ser permitido o seu trânsito pelo resultado do exercício, como é o caso dos ajustes de superveniências e insuficiências de depreciação, é necessário que exista a expressa previsão legal para produzir qualquer efeito tributário. No caso, é invertido a lógica comumente aceita de que tudo o que compõe o lucro líquido já seria o ponto de partida natural para gerar efeitos tributários. Se faltar essa previsão legal, os efeitos tributários devem ser anulados por suas contrapartes, extra-contabilmente. Tratando-se da CSLL, apesar de não ter sido previsto isso explicitamente no Ato Declaratório nº 34/87, vale o mesmo raciocínio utilizado para o IRPJ, pois o ponto de partida de ambos os tributos é o mesmo (lucro líquido).

COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA. RECOMPOSIÇÃO DE OFÍCIO. Cancelada a exigência a título de superveniência de depreciação, deve ser também cancelada a exigência dela decorrente referente à compensação indevida de base negativa.

Filio-me a tal entendimento. Logo, não há reparos a fazer na decisão recorrida, cujos fundamentos são aqui adotados como razões de decidir:

Da Tributação/Dedutibilidade da Superveniência/Insuficiência de Depreciação

A fiscalização entendeu que os ajustes Superveniência/Insuficiência de Depreciação teriam natureza de provisão, e, por consequência, não poderiam integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Para tanto, socorreu-se ainda do Ato Declaratório Normativo CST nº 34, de 23/04/1987, que estabeleceu que os ajustes determinados pelo BACEN, no lucro líquido das sociedades de arrendamento mercantil, não poderiam alterar os efeitos tributários no período em que tais ajustes foram aplicados.

A recorrente contesta a adição das despesas de insuficiência de depreciação de arrendamento mercantil, na apuração da base de cálculo da CSLL. Argumenta que as despesas com insuficiências de depreciação não ostentariam a natureza de provisões e que os ajustes contábeis previstos nos atos normativos do BACEN decorreriam da aplicação pura e simples do regime de competência. Ao agir assim, vale-se do seguinte raciocínio:

- ☐ O Conselho Monetário Nacional (CMN) seria detentor da competência para expedir normas gerais de contabilidade das instituições financeiras (Lei nº 4.595/64, art. 4º, inciso XII) e, mais especificamente, normas contábeis relativas às operações de arrendamento mercantil (Lei nº 6.099/74, art. 7º);
- ☐ O BACEN, valendo-se da competência que lhe teria sido delegada pelo CMN, teria expedido a Circular nº 1.429/89, a qual trataria dos registros contábeis relacionados às operações de arrendamento mercantil;
- ☐ De acordo com as regras do BACEN, as instituições financeiras deveriam confrontar o valor presente das contraprestações dos contratos de arrendamento mercantil com o valor contábil dos mesmos, e que, na hipótese de o valor presente ser maior do que o contábil, a diferença seria contabilizada a crédito do resultado como superveniência de depreciação (“receita”). Caso contrário, a diferença deveria ser lançada a débito do resultado como insuficiência de depreciação (“despesa”);
- ☐ Os ajustes estabelecidos pelo BACEN teriam como objetivo adequar o reconhecimento do resultado dessas operações aos princípios gerais de contabilidade, especialmente ao princípio do confronto das despesas com as receitas que, juntamente com o princípio da realização da receita, nortearia o regime de competência.

A recorrente ainda alega a inaplicabilidade do ADN CST nº 34/87 por falta de menção expressa à CSLL.

O raciocínio da recorrente, sob o ponto de vista financeiro, é perfeito. Ocorre que a base de cálculo da CSLL, assim como o Lucro Real, é aquela estabelecida pela legislação tributária, que tem como base o resultado contábil, mas que com ele não se confunde. Cuida-se, na verdade, de um resultado tributário decorrente de ajustes sobre o lucro líquido do exercício.

No caso específico das Superveniências ou Insuficiências de Depreciação do Arrendamento Mercantil, como já adiantado pela recorrente, trata-se de ajustes ao valor presente do resultado financeiro do arrendamento mercantil. Como tal, não reflete o resultado tributário da operação, estabelecido pela legislação específica, devendo, portanto, serem expurgados na apuração da base de cálculo da CSLL e do lucro real.

Nesse sentido, bastante elucidativo o voto vencedor proferido pelo Conselheiro Marcos Shigueo Takata no Acórdão nº 110300.684 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, de 09 de maio de 2012, cujo teor se reproduz abaixo:

Conselheiro Marcos Shigueo Takata, Redator Designado

Presto minhas homenagens ao ilustre relator, mas peço vênica para dissentir quanto ao efeito das chamadas superveniências de depreciação e insuficiências de depreciação na determinação da base de cálculo da CSL.

Bem se sabe que não há norma legal que regule o negócio jurídico de leasing, malgrado a doutrina autorizada reconheça que já se tenha tipicizado tal negócio jurídico (contrato já tipicizado – i.e., tipicidade de contrato – não se confunde com contrato típico) ¹. O que há é, desde a década de 70, um diploma legal que disciplina tributariamente o *leasing*.

Houve anteprojeto de lei sobre o *leasing*, na esfera jurídica privada, mas que não chegou até hoje a integrar nosso ordenamento jurídico. Noutras palavras, há lei tributária sobre o *leasing* tão somente. É a Lei 6.099/74.

Veja-se o que prescrevem os arts. 1º a 4º e 12, caput, da Lei 6.099/74:

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

Parágrafo único. Considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta Lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta.

(Redação dada pela Lei nº 7.132, de 1983)

Art. 2º. Não terá o tratamento previsto nesta Lei o arrendamento de bens contratado entre pessoas jurídicas direta ou indiretamente coligadas ou interdependentes, assim como o contratado com o próprio fabricante.

§ 1º. O Conselho Monetário Nacional especificará em regulamento os casos de coligação e interdependência.

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

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

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

¹ Nesse sentido, Orlando Gomes, “Contratos”, 15ª ed., Rio: Forense, 1995, pp. 102, 461 a 463.

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.

[destaques do original]

Note-se que o dever legal de se ativar no imobilizado da arrendadora o bem objeto do arrendamento mercantil e a consequência derivada de tal ativação, que é a depreciação do bem, entre outros, é previsto sem se fazer remissão ou restrição ao lucro real. Ainda: a referida lei não versa somente sobre tributo que grava a renda ou sua expressão o lucro, alcançando tributos federais que incidem sobre a circulação, como o IPI e o II (arts. 17 e 18, da Lei 6.099/74).

Acentuo aqui a amplitude do art. 1º da Lei 6.099/74 retrotranscrito. Em consonância com a extensão que ele predica, a ementa da lei também fala “Dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil”.

De mais a mais, como disse, essa lei não cuida somente de tributo sobre a renda. Nessa linha de considerações, apreciando-a em sua completude (no que se inclui a disciplina contábil nela contida) e sistematicamente com outras normas legais tributárias, ainda que a lei em comentário fizesse referência a lucro real, parece-me que, no quadro posto, o tratamento tributário não se restringiria ao IRPJ, em matéria de tributação sobre a renda (ou lucro). Quer dizer, parece-me que, diante do conteúdo e do continente dessa lei, seria despidianda outra norma legal que dissesse que o mesmo tratamento imposto pela referida lei seria aplicável à CSL.

Mesmo que a Lei 6.099/74 fizesse remissão a lucro real, caberia, na hipótese, um perfeito paralelismo com a exegese extraída quanto à inaplicabilidade da “trava” de compensação de prejuízos fiscais para as bases negativas de CSL, mesmo antes do art. 41 da Medida Provisória 2.158/01 (a Lei 8.023/91 tratou da tributação de IR sobre a atividade rural da pessoa física e da jurídica).

Entretanto, nem se precisa chegar a tanto no caso em dissídio, pois, como já disse, a Lei 6.099/74 não se restringiu e não se referiu a lucro real.

Ou seja, embora ao tempo da edição da lei em comentário não houvesse sido criada ainda a CSL, as prescrições legais relacionadas à ativação do bem a ser arrendado no imobilizado da arrendadora e à despesa de depreciação nela não fazem referência a lucro real.

Prescrições legais, repita-se, de efeitos tributários.

Atente-se que a lei em questão, embora seja tributária, impõe o tratamento contábil, e desse decorre ou é “consequencial” a disciplina tributária prescrita. Como não ser aplicável à CSL o efeito contábil e, pois, a consequência tributária previstos na lei em questão?

Por outro lado, a Instrução CVM 58/86 veio determinar o ajuste dos balanços das arrendadoras para que no ativo se tenha o efetivo valor presente do fluxo futuro das carteiras de arrendamento mercantil ².

² Art. 2. Os balanços dos exercícios encerrados em 1986 serão ajustados, para mais ou menos, de tal forma a se ter no ativo, pela soma de todas as rubricas vinculadas às operações de arrendamento mercantil, o efetivo valor presente dos fluxos futuros das carteiras referentes a essa atividade.

§ 1º. O ajuste líquido do imposto de renda, será feito em 31.12.86, no ativo permanente e no patrimônio líquido e terá tratamento similar aos ajustes de exercícios anteriores.

§ 2º. O efeito do imposto de renda pago antecipadamente em função dos critérios fiscais de apropriação de receita será considerado na avaliação do ativo, apenas se a companhia conseguir se assegurar de sua efetiva possibilidade de recuperação.

§ 3º. Poderá ser apropriada ao resultado do exercício a parcela do ajuste previsto neste artigo que se referir ao exercício em curso.

Art. 3º. A partir do exercício social subsequente, os ajustes ao ativo referidos no § 1º do art. 2º desta Instrução serão efetuados tendo como contrapartida o resultado do exercício.

Noutras palavras, a Instrução CVM 58/86 determinou que os balanços das arrendadoras, e, por conseguinte, a demonstração de seus resultados (DRE) refletissem a essência das operações de arrendamento mercantil: o financiamento. Este é a causa do negócio jurídico de arrendamento mercantil, não obstante com financiamento não se confunda o negócio jurídico (= juridicamente o negócio não é financiamento, o qual é somente causa desse negócio).

Pois bem.

Como os balanços e, conseqüentemente, as demonstrações de resultado das arrendadoras poderiam refletir a essência do negócio de leasing que é o financiamento, diante da lei que lhes impõe a ativação do bem a ser arrendado em seu imobilizado e o registro da conseqüente depreciação?

Noutro viés, como atender aos ditames da ICVM 58/86 sem violar as normas legais?

Daí é que o Bacen, na sua esfera regulatória, criou as subcontas de superveniências de depreciação e de insuficiências de depreciação, para se buscar o resultado preconizado pela CVM, sem agredir as normas legais – normas legais tributárias.

Dessa forma, quando o valor presente dos fluxos futuros de recebíveis de arrendamento segundo as taxas de juros contratuais se apresentar superior ao valor contábil (arrendamentos a receber líquido mais imobilizado menos depreciação acumulada), o Bacen determinou o registro a débito na subconta de superveniências de depreciação (subconta patrimonial), em contrapartida a crédito de receita (rendas de arrendamento mercantil).

Ou seja, se o valor contábil for inferior ao valor presente dos recebíveis de leasing, “aumenta-se” o valor do ativo, mediante débito em superveniências de depreciação, registrando-se em contrapartida uma receita, equalizando-a para uma operação de financiamento como pretendido pela CVM – que é diverso da lei tributária. Nessa hipótese, o prazo de depreciação é menor do que se a operação fosse tratada como financiamento.

A contrario *sensu*, quando o valor presente dos fluxos futuros de recebíveis de arrendamento for inferior ao valor contábil, o Bacen determinou o registro a crédito na subconta de insuficiências de depreciação (subconta patrimonial), com contrapartida registrada a débito da conta de receita (rendas de arrendamento mercantil) ou a débito de despesa (se a conta de receita se revelar insuficiente à absorção de sua redução).

Isto é, se o valor contábil for superior ao valor presente dos recebíveis de *leasing*, “diminui-se” o valor do ativo, mediante crédito em insuficiências de depreciação, registrando-se em contrapartida uma redutora de receita ou uma despesa, equalizando-a para uma operação de financiamento como pretendido pela CVM – que é diverso da lei tributária. O prazo de depreciação é maior do que se a operação fosse tratada como um financiamento.

Com isso, mantém-se observância ao prescrito pela lei. Repita-se, lei tributária, lei que regula o tratamento tributário de *leasing*, estatuiu normas contábeis ainda que possa ser discutível no plano da política e da técnica legislativas a “ingerência” de normas tributárias no regramento contábil.

Mas essas determinações do Bacen, consequenciais ou derivadas do que previu a ICVM 58/86, teriam impacto na determinação do lucro real das arrendadoras?

Art. 4º. Serão informados em notas explicativas:

- a. os critérios de contabilização atualmente utilizados, inclusive os que provocam a necessidade dos ajustes previstos nesta Instrução por não atenderem aos princípios fundamentais de contabilidade.
- b. o ajuste determinado nos artigos 2º e 3º desta Instrução, evidenciando o efeito do imposto de renda se considerado no seu cômputo.
- c. a parcela do ajuste referido no art. 2º que caberia ao resultado do exercício de 1986, ou as razões da eventual impossibilidade de fazê-lo, sendo que as sociedades de arrendamento mercantil deverão quantificar esse valor pelo menos para o 2º semestre de 1986.

Não.

Ora, a imposição inclusive de regramento contábil deu-se justamente para determinar o tratamento tributário das operações de leasing na arrendadora: prescrevendo a ativação do bem a ser arrendado no imobilizado da arrendadora (ao invés de sê-la no da arrendatária), com a consequente depreciação e sua despesa nela. O que foi deduzido no parágrafo antecedente à pergunta igualmente indica essa resposta.

O resultado pretendido pela CVM, e materializado através das normas infralegais do Bacen, destoa do resultado obtido segundo a estatuição da lei tributária em comentário apesar de tal dissonância se dar só temporalmente (o efeito é temporal).

Daí o Bacen ter operacionalizado o resultado requerido pela CVM, por meio de um “complemento” no imobilizado da arrendadora, com manutenção do registro do bem a ser arrendado seu ativo imobilizado e do efeito da depreciação (na arrendadora). Quer dizer, sem violar a imposição da lei tributária, com atendimento ao tratamento contábil nela prescrita.

Esse “complemento” são as subcontas de superveniências de depreciação (aumento do ativo imobilizado) e de insuficiências de depreciação (diminuição do ativo imobilizado, via aumento da depreciação acumulada) com suas contrapartidas, respectivamente, como receita e como redutora de receita ou despesa.

Assim, consegue-se o resultado de um financiamento (essência da operação de leasing), sem contrariar o que determina a lei tributária, a qual exige os registros contábeis do bem arrendado no ativo imobilizado da arrendadora e de sua depreciação: a contabilização imposta pela lei tributária não produz efeito de um financiamento conforme fluxos de taxas de juros.

Sucede que, desse modo, não se elimina nem se mutila a contabilização prescrita pela lei tributária e permanece a visualização do efeito nela previsto com seu regramento contábil: mediante o “expurgo” dos ajustes (o referido “complemento” de superveniências de depreciação e sua contrapartida em conta de resultado – receita e de insuficiências de depreciação e sua contrapartida em conta de resultado – conta redutora de receita ou conta de despesa).

Como já disse, o negócio jurídico de arrendamento mercantil não é financiamento, a causa desse negócio jurídico é um financiamento (*leasing* financeiro).

A lei tributária prescreve tratamento do *leasing* na arrendadora diverso a de um financiamento – por isso as normas do Bacen preveem ajustes, “complementando” a contabilização imposta pela lei, para que o balanço e a demonstração de resultado da arrendadora reflita um financiamento segundo fluxo de juros contratuais. Para obtenção de resultado de um financiamento a lei teria de prever a ativação do bem a ser arrendado no imobilizado da arrendatária, e não da arrendadora.

Diante disso tudo que expus, só posso concluir pela legalidade da interpretação dada pelo Ato Declaratório (Normativo) CST 34/873³, ao reconhecer que os ajustes determinados pelas normas do Bacen não podem interferir na determinação do lucro real das arrendadoras.

³ I - Na determinação do lucro líquido das sociedades de arrendamento mercantil deverão ser observadas as disposições da Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.132, de 26 de outubro de 1983 e o disciplinado nas Portarias MF nºs 376E, de 28 de setembro de 1976, nº 564, de 03 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.

É de se lembrar ainda as considerações que fiz sobre:

- a) a amplitude do art. 1º da Lei 6.099/74 e, pois, dessa lei;
- b) a não referência da referida lei a lucro real;
- c) a interpretação extraível ainda que a Lei 6.099/74 fizesse remissão a lucro real, apreciando a lei em sua completude e sistematicamente com outras normas legais tributárias;
- d) as regras contábeis prescritas à arrendadora, com efeitos tributários “consequentes” à contabilização imposta (até porque a lei é tributária).

Após essas reflexões, só posso atinar com a interpretação de que o regramento contábil e o consequente tratamento tributário previstos na Lei 6.099/74 são aplicáveis igualmente à CSL. Portanto, os ajustes de superveniência de depreciação como os de insuficiências de depreciação, embora afetem o resultado da arrendadora, não geram efeitos tributários.

Identidade de razões, portanto, para se reconhecer que a interpretação dada pelo Ato Declaratório (Normativo) CST 34/87 é igualmente correta para a CSL: os ajustes determinados pelas normas do Bacen não podem interferir na determinação da base de cálculo da CSL.

Aqui, teria de haver norma legal afastando o regramento contido na Lei 6.099/74 à CSL para que a essa fosse inaplicável tal regramento.

É o contrário do que sucede com as normas legais que fazem remissão a lucro real, em que é mister que a mesma norma legal se refira à base de cálculo da CSL, ou que normas concomitantes ou supervenientes estendam o mesmo tratamento para a apuração da base de cálculo da CSL (quanto a adições ao lucro líquido na determinação da base de cálculo da CSL: o art. 2º, § 1º, “c”, “1” a “3”, da Lei 7.689/88; art. 1ºA da Lei 8.685/93 incluído pela Lei 11.437/06; os arts. 13, 21, 22 e 24, § 2º, da Lei 9.249/95; o art. 1º, § 3º, da Lei 9.316/96; o art. 28 da Lei 9.430/96; os arts. 11 e 60, da Lei 9.532/97; os arts. 21 e 74, da Medida Provisória 2.158/01; o art. 4º da Lei 11.053/04; os arts. 19A, § 3º, 37, § 4º, da Lei 11.196/05; o art. 1º, § 2º, da Lei 11.438/07; o art. 31, § 1º, da Lei 11.727/08; o art. 20, caput, da Lei 11.941/09; os arts. 24 a 26, da Lei 12.249/10).

Enfim, com a devida vênia ao nobre relator, diante do que e como dispõe a Lei 6.099/74, não vejo como se possa deixar de reconhecer que os efeitos das superveniências de depreciação (e das insuficiências de depreciação) possam afetar a determinação da base de cálculo da CSL.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento ao recurso.

E é na linha do pensamento esposado acima, ao qual adiro em sua integralidade, que o contencioso administrativo fiscal vem hodiernamente se posicionando, *ex vi* as ementas a seguir:

ARRENDAMENTO MERCANTIL. SUPERVENIÊNCIA E/OU INSUFICIÊNCIA DE DEPRECIÇÃO. DEDUTIBILIDADE. APLICAÇÃO DE JULGADO DO CARF SOBRE O MESMO SUJEITO PASSIVO. Os ajustes contábeis decorrentes de superveniências e insuficiências de depreciação não causam efeitos tributários tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, pois ambos os tributos partem do lucro líquido como base de tributação e incidem sobre acréscimos patrimoniais. Assim, ajustes que não coincidem com tais premissas devem ter seus efeitos fiscais anulados no livro de apuração do lucro real ou de apuração da base de cálculo da contribuição social. (Acórdão Nº 1401002.549 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 15 de maio de 2018)

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. (Acórdão nº 1402002.074 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 20 de janeiro de 2016);

Razões pela qual a *despesa com insuficiência de depreciação de arrendamento mercantil* deve ser adicionada ao lucro líquido para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL.

3 Da extensão dos efeitos da neutralidade tributária a todos períodos sujeitos ao ajuste

No entanto, conforme dito alhures, as insuficiências de depreciação e as superveniências de depreciação são faces da mesma moeda. De modo que, para se garantir a neutralidade tributária, as reversões do resultado ao valor presente da carteira de *leasing* (superveniências/insuficiências de depreciação) devem ser estendidas a todos os períodos sujeitos aos ajustes.

Nesse passo, a unidade de origem informou que as despesas de insuficiência de depreciação, contabilizadas nos anos calendário 2011 e 2012, "*decorrem exclusivamente das operações de cessão de carteira de arrendamento mercantil ocorridas em 19/12/2008 e 29/12/2009*". E mais, que dessas operações resultaram outros ajustes de superveniências/insuficiências de depreciação em períodos anteriores a 2011 e 2012, que foram revertidos na apuração do IRPJ, mas omitidos na apuração da CSLL. Ver quadros a seguir.

Ano-Calendário	CONTAS DE RESULTADO		LANÇAMENTOS DE AJUSTE DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL	
	Despesa de Arrendamento	Rendas de Arrendamento	Insuficiência de Depreciação	Superveniência de Depreciação
2008	189.259.192,30	201.968.412,64	0,00	0,00
2009	1.648.744.150,23	1.965.600.929,88	0,00	0,00
2010	1.820.604.082,83	2.226.100.017,02	0,00	0,00
2011	1.295.050.215,21	1.343.145.734,07	0,00	0,00
2012	786.524.032,72	806.316.554,48	0,00	0,00

Ano-Calendário	CONTAS DE RESULTADO		LANÇAMENTOS NO LALUR	
	Despesa de Arrendamento	Rendas de Arrendamento	Insuficiência de Depreciação (AD)	Superveniência de Depreciação (EX)
2008	189.259.192,30	201.968.412,64	0,00	172.932.257,55
2009	1.648.744.150,23	1.965.600.929,88	0,00	1.062.255.368,27
2010	1.820.604.082,83	2.226.100.017,02	0,00	576.824.298,89
2011	1.295.050.215,21	1.343.145.734,07	659.828.435,19	0,00
2012	786.524.032,72	806.316.554,48	628.102.170,39	0,00

AD = Adição
EX = Exclusão

Ora, a não exclusão da superveniência de depreciação na base de cálculo do IRPJ/CSLL importa em uma realização indevida de receita, para efeitos tributários. Por sua vez, a não adição da insuficiência de depreciação resulta na dedução indevida de despesa.

Assim, se na apuração da CSLL o contribuinte deixou de excluir do lucro líquido a superveniência de depreciação apurada nos exercícios imediatamente posteriores à operação de *leasing*, bem como não adicionou as respectivas insuficiências nos exercícios posteriores, o que ocorreu, na prática, foi uma antecipação da tributação do resultado da carteira de *leasing*. Fato que é perfeitamente visualizado na apuração efetuada na Tabela 1.

Tabela 1 - Apuração da CSLL com ajustes de neutralidade tributária (valores em R\$)

DESCRIÇÃO	2008	2009	2010	2011	2012
APURAÇÃO NA DIPJ					
Lucro líquido antes da CSLL	1.642.730.534,92	3.443.519.132,88	2.490.082.091,77	2.069.328.285,70	2.666.233.101,31
Adições da DIPJ	136.154.217,68	358.877.437,30	156.023.851,53	82.696.129,94	34.749.628,98
(-)Exclusões da DIPJ	1.328.759.037,85	3.300.791.265,99	1.493.305.943,20	1.669.689.706,28	1.783.638.139,45
BC CSLL apurada pelo contribuinte na DIPJ	450.125.714,75	501.605.304,19	1.152.800.000,10	482.334.709,38	917.344.590,84
CSLL apurada pelo contribuinte na DIPJ	61.722.144,17	75.240.795,63	172.920.000,02	72.350.206,41	137.601.688,63
APURAÇÃO C/ NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA					
Saldo de BC negativa períodos anteriores		-	560.650.064,08	387.857.353,72	45.208.410,35
Lucro líquido antes da CSLL	1.642.730.534,92	3.443.519.132,88	2.490.082.091,77	2.069.328.285,70	2.666.233.101,31
Adições da DIPJ	136.154.217,68	358.877.437,30	156.023.851,53	82.696.129,94	34.749.628,98
(-)Exclusões da DIPJ	1.328.759.037,85	3.300.791.265,99	1.493.305.943,20	1.669.689.706,28	1.783.638.139,45
Ajustes de neutralidade do arrendamento					
Insuficiência de depreciação	-	-	-	659.828.435,19	628.102.170,39
(-) Superveniência de depreciação	172.932.257,55	1.062.255.368,27	576.824.298,89	-	-
BC CSLL antes da compensação da BC negativa	277.193.457,20	-560.650.064,08	575.975.701,21	1.142.163.144,57	1.545.448.781,23
(-) Compensação de BC neg de per anteriores		-	172.792.710,36	342.648.943,37	45.208.410,35
BC CSLL após compensação de BC negativa	277.193.457,20	-560.650.064,08	403.182.990,85	799.514.201,20	1.500.238.360,88
CSLL c/ ajustes de neutralidade	38.009.324,88	-	60.477.448,63	119.927.130,18	225.035.752,63
CSLL devida c/ ajustes de neutralidade	-23.712.819,29	-75.240.795,63	-112.442.551,39	47.576.923,77	87.434.064,01

Aplicada a neutralidade tributária para as operações de leasing, em todos os exercícios, até o período do lançamento, e ainda, considerando a compensação da base negativa da CSLL surgida em um dos períodos, verifica-se que, como resultado da antecipação da receita de arrendamento mercantil, o contribuinte apurou uma CSLL maior que a devida, nos anos-calendário 2008-2010, frente uma insuficiência de apuração, nos anos-calendário de 2011-2012, suficiente para compensar integralmente a contribuição apurada nos anos-calendário 2011 e 2012. O que tornaria o lançamento insubsistente.

4 Da extensão da anulação dos efeitos da cessão da carteira de arrendamento

Muito embora o julgamento deva-se de limitar à matéria impugnada, não se pode *fechar os olhos* ao fato de que, nesta mesma sessão, em especial no julgamento da impugnação tratada o processo nº 10580.728890/2016-63, que cuida do lançamento do IRPJ, ano-calendário 2011 e 2012, do mesmo contribuinte, reconheceu-se a extensão da anulação dos efeitos das cessões da carteira de arrendamento, ocorridas em 19/12/2008 e 29/12/2009, ora trabalhada no processo nº 10580.731548/2013-06.

De forma que, consoante o entendimento manifestado naquele julgamento (processo nº 10580.728890/2016-63), nos anos-calendário 2011 e 2012, assim como nos anos anteriores (2008-2010), também neste processo devem ser nulos os efeitos das operações de arrendamento mercantil perante a recorrente. O que nos levaria a apuração indicada na Tabela 2.

Tabela 2 - Apuração da CSLL com anulação dos efeitos da operação de arrendamento mercantil valores em R\$)

DESCRIÇÃO	2008	2009	2010	2011	2012
APURAÇÃO NA DIPJ					
Lucro líquido antes da CSLL	1.642.730.534,92	3.443.519.132,88	2.490.082.091,77	2.069.328.285,70	2.666.233.101,31
Adições da DIPJ	136.154.217,88	358.877.437,30	156.023.851,53	82.696.129,94	34.749.628,98
(-)Exclusões da DIPJ	1.328.759.037,85	3.300.791.265,99	1.493.305.943,20	1.669.689.706,26	1.783.638.139,45
BC CSLL apurada pelo contribuinte na DIPJ	450.125.714,75	501.605.304,19	1.152.800.000,10	482.334.709,38	917.344.590,84
CSLL apurada pelo contribuinte na DIPJ	61.722.144,17	75.240.795,63	172.920.000,02	72.350.206,41	137.601.688,63
APURAÇÃO C/ ANULAÇÃO DOS EFEITOS DO ARRENDAMENTO					
Lucro líquido antes da CSLL	1.642.730.534,92	3.443.519.132,88	2.490.082.091,77	2.069.328.285,70	2.666.233.101,31
Adições da DIPJ	136.154.217,88	358.877.437,30	156.023.851,53	82.696.129,94	34.749.628,98
(-)Exclusões da DIPJ	1.328.759.037,85	3.300.791.265,99	1.493.305.943,20	1.669.689.706,26	1.783.638.139,45
Ajustes de anulação dos efeitos do arrendamento					
Despesas de arrendamento mercantil	189.259.192,30	1.648.744.150,23	1.820.604.082,83	1.295.050.215,21	786.524.032,72
(-) Rendas de arrendamento mercantil	201.968.412,64	1.965.600.929,88	2.226.100.017,02	1.343.145.734,07	806.316.554,48
BC CSLL c/ ajustes de anulação do arrendamento	437.416.494,41	184.748.524,54	747.304.065,91	434.239.190,52	897.552.069,08
CSLL c/ ajustes de anulação do arrendamento	59.979.430,29	27.712.278,68	112.095.609,89	65.135.878,58	134.632.810,36
CSLL devida c/ ajustes de anulação do arrendamento	-1.742.713,88	-47.528.516,95	-60.824.390,13	-7.214.327,83	-2.968.878,26

De onde se extrai que a anulação dos efeitos das cessões da carteira de arrendamento, ocorridas em 19/12/2008 e 29/12/2009, afastou o resultado positivo dessas operações nos períodos subsequentes, subsistindo uma CSLL apurada a maior que a devida nos mesmos períodos, inclusive naqueles relativos ao lançamento em pauta.

Assim, por onde possa se enxergar, o lançamento não merece resistir.

Deixa-se de apreciar os demais argumentos por haverem perdido seu objeto.

É de se ressaltar ainda a edição da Súmula CARF nº 136, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 136

Os ajustes decorrentes de superveniências e insuficiências de depreciação, contabilizados pelas instituições arrendadoras em obediência às normas do Banco Central do Brasil, não causam efeitos tributários para a CSLL, devendo ser neutralizados extracontabilmente mediante exclusão das receitas ou adição das despesas correspondentes na apuração da base de cálculo da contribuição.

Portanto, por tais fundamentos, impõe-se reconhecer a insubsistência do lançamento.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

