



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.731548/2013-06
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.892 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 3 de abril de 2024
Recorrente BANCO ALVORADA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS POR FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentado para demonstrar a divergência evidenciam decisões condicionadas a contextos fáticos distintos, concernentes à impossibilidade de desconconsideração de negócios jurídicos em razão de circunstâncias específicas ausentes na operação analisada no acórdão recorrido.

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

Ano-calendário: 2008, 2009

DESLOCAMENTO TEMPORAL DE AJUSTES NO LUCRO REAL. RECONHECIMENTO DE POSTERGAÇÃO, QUE DEVE SER AFERIDA PELA TURMA A QUO.

A redução indevida do lucro real decorrente apenas do deslocamento temporal do ajuste caracteriza hipótese de postergação. Tendo isso em vista, devem os autos retornarem ao Colegiado *a quo* para, superada a premissa adotada, aferir o critério dos cálculos elaborados em sede de diligência fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “2 - da inexistência de falta de pagamento do IRPJ exigido, mas apenas postergação desse pagamento para períodos posteriores”, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Luiz Tadeu Matosinho Machado e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que votaram pelo não conhecimento do recurso. Votou pelas conclusões do voto da relatora, quanto à matéria 1, a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento parcial ao recurso com retorno dos autos ao colegiado *a quo* para exame da existência de postergação, vencida a Conselheira Edeli Pereira Bessa (relatora) que votou por

negar provimento. Votaram pelas conclusões do voto vencedor os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Não participaram do julgamento, quanto ao conhecimento, os Conselheiros Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jandir José Dalle Lucca, prevalecendo os votos já proferidos, respectivamente, pelos Conselheiros Viviani Aparecida Bacchmi e Luciano Bernart.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Viviani Aparecida Bacchmi, Helder Jorge dos Santos Pereira, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por BANCO ALVORADA S/A ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1401-003.807, na sessão de 15 de outubro de 2019, no qual foi negado provimento aos recursos de ofício e voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

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

Data do fato gerador: 31/12/2008, 31/12/2009

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. DISCORDÂNCIAS QUANTO À APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, é incabível cogitar a nulidade do auto de infração. A ocorrência de eventual equívoco, que não houve nos autos, no cálculo da matéria tributável não implica nulidade do auto de infração, mas exoneração parcial do lançamento se fosse o caso.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. OPONIBILIDADE. FISCO.

Para que um planejamento tributário seja oponível ao Fisco, não basta que o contribuinte, no exercício do direito de auto-organização, pratique atos ou negócios

jurídicos antes dos fatos geradores. Além disso, é necessário que haja um propósito negocial, de modo que o exercício do direito seja regular.

MULTA QUALIFICADA. CRITÉRIOS.

A aplicação de multa qualificada de 150% do imposto lançado se justifica apenas nos casos em que restar evidenciada a prática de conduta dolosa tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora calculados pela taxa Selic, a partir de seu vencimento.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADORES EXCESSO DE PODERES OU VIOLAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. DIVERGÊNCIA DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL.

A responsabilidade do administrador pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica existe quando fique comprovada a atuação com excesso de poderes ou a infração de lei, contrato social ou estatuto, não se enquadrando em tais situações os atos praticados verificados nos autos.

O litígio decorreu de lançamentos de IRPJ incidente sobre o lucro apurado nos anos-calendários 2008 e 2009, além de redução de prejuízo fiscal no ano-calendário 2009, por apropriação de resultados em operações de arrendamento mercantil decorrentes de carteira de clientes cedida por Bradesco Leasing S/A Arrendamento Mercantil, que teria continuado a operar com a referida carteira, mas com o deslocamento dos resultados para a autuada que, até então, atuava com *holding*, *auferindo receitas provenientes de reorganizações societárias do grupo Bradesco e de aplicações financeiras*. Afirmou-se a ocorrência de fraude nesta cessão, imputando-se multa qualificada e responsabilidade tributária aos diretores do Banco Alvorada S/A. A autoridade julgadora de 1ª instância afastou a qualificação da penalidade e a responsabilidade dos administradores, submetendo esta decisão a reexame necessário (e-fls. 716/818).

O julgamento dos recursos foi inicialmente convertido em diligência sob orientação do voto vencedor do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, *para verificar a postergação, vencidas as Conselheiras Livia De Carli Germano (Relatora), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e Aurora Tomazini de Carvalho que entendiam desnecessária a diligência para darem provimento ao recurso* (Resolução nº 1401-000.444, e-fls. 943-956). Com o retorno dos autos, o Colegiado *a quo*, negou provimento aos recursos de ofício e voluntário nos seguintes termos (e-fls. 1725/1768):

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade. No mérito: (i) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto à oponibilidade da operação ao Fisco e o aproveitamento de IRPJ e CSLL recolhidos em razão da operação de cessão da carteira de arrendamento mercantil, vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Thiago Dayan da Luz Barros e (ii) por unanimidade de votos negar provimento quanto à alegação de postergação. A Conselheira Letícia Domingues Costa Braga apresenta Declaração de Voto.

Os autos do processo foram remetidos à PGFN, que os restituiu sem interposição de recurso especial (e-fl. 1770).

Cientificada em 07/02/2020 (e-fls. 1852), a Contribuinte opôs embargos em 14/02/2020, os quais foram rejeitados conforme e-fls. 1840/1847, porque não confirmadas as omissões apontadas.

Ciente da rejeição dos embargos em 17/04/2020 (e-fls. 1853), a Contribuinte interpôs recurso especial em 29/06/2020 (e-fls. 1854/1903) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 2218/2242, do qual se extrai:

Em 17/04/2020, a contribuinte teve ciência do despacho que rejeitou os embargos de declaração, e o recurso especial foi apresentado em 29/06/2020.

Importante registrar que os prazos para a prática de atos processuais no âmbito do CARF e da RFB ficaram suspensos em razão dos problemas de saúde pública decorrentes do novo Coronavírus (Covid-19)

[...]

Desse modo, é tempestivo o recurso especial apresentado via e-CAC da RFB, em 29/06/2020.

No recurso especial, a contribuinte alega que houve divergência de interpretação da legislação tributária quanto às seguintes matérias, conforme indicadas no recurso:

1- DA IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS REALIZADOS PELOS CONTRIBUINTES EM RAZÃO DE SUPOSTA FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL;

2- DA INEXISTÊNCIA DE FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ EXIGIDO, MAS APENAS POSTERGAÇÃO DESSE PAGAMENTO PARA PERÍODOS POSTERIORES;

3- DA NECESSIDADE DE RECOMPOSIÇÃO DE TODOS OS RESULTADOS TRIBUTÁVEIS DO RECORRENTE EM RAZÃO DA DESCONSIDERAÇÃO DOS EFEITOS FISCAIS DAS OPERAÇÕES DE CESSÃO DE CARTEIRA DE CONTRATOS DE LEASING; e

4- DA NECESSIDADE DE CONSIDERAR OS EFEITOS FISCAIS OPERADOS NA CEDENTE DA CARTEIRA DOS CONTRATOS DE LEASING.

[...]

Já foi dito que o recurso é tempestivo.

Também já se pode dizer que as matérias objeto das divergências foram prequestionadas; que em relação a tais matérias, não foi adotado pela Turma recorrida entendimento constante de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF; e que na decisão recorrida não se decidiu, em apreciação de matéria preliminar, pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

É preciso agora adentrar no exame dos outros requisitos mencionados acima, o que será feito para cada uma das divergências alegadas, levando-se em conta os paradigmas correspondentes.

1- DA IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS REALIZADOS PELOS CONTRIBUINTES EM RAZÃO DE SUPOSTA FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

Estes são os argumentos que a contribuinte apresenta para a admissibilidade do recurso especial em relação à primeira divergência:

[...]

Os paradigmas apresentados atendem os requisitos mencionados nas letras “e” a “g” da página 3 deste despacho, e eles também servem para demonstrar a alegada divergência jurisprudencial.

Realmente, enquanto os acórdãos paradigmas entenderam que não existe base legal para a desconsideração dos efeitos tributários de atos e negócios jurídicos válidos com base na alegação de ausência de propósito negocial/motivação extratributária, o v. acórdão recorrido concluiu em sentido diverso, afirmando ser “necessário que haja um propósito negocial” para que os atos e negócios jurídicos sejam oponíveis ao Fisco.

Embora as situações analisadas pelas decisões cotejadas não sejam idênticas, as diferenças entre elas não comprometem a caracterização da divergência jurisprudencial em relação à questão do propósito negocial, especialmente se considerarmos que o acórdão recorrido afastou as hipóteses de fraude e simulação em relação às operações que deram causa à autuação, e, mesmo assim, manteve o lançamento, o que reforça a importância do critério do propósito negocial na solução do caso.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial em relação à primeira divergência.

2- DA INEXISTÊNCIA DE FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ EXIGIDO, MAS APENAS POSTERGAÇÃO DESSE PAGAMENTO PARA PERÍODOS POSTERIORES.

Estes são os argumentos que a contribuinte apresenta para a admissibilidade do recurso especial em relação à segunda divergência:

[...]

O paradigma apresentado atende os requisitos mencionados nas letras “e” a “g” da página 3 deste despacho, e ele também serve para demonstrar a alegada divergência jurisprudencial.

A argumentação da contribuinte é no sentido de que, uma vez desconsiderada (pela Fiscalização) as cessões dos contratos de arrendamento mercantil, isso não poderia ter repercussão tributária apenas nos anos em que essas cessões ocorreram, porque os contratos continuaram a produzir efeitos nos períodos subsequentes (receitas e despesas), abarcando inclusive os ajustes (adições/exclusões) que vão sendo feitos em decorrência das insuficiências e superveniências de depreciação.

A matéria tratada no presente tópico também guarda relação com a questão da neutralidade tributária dos registros contábeis a título de insuficiência ou superveniência de depreciação.

Como paradigma, a contribuinte apresentou acórdão que tratou de lançamento que teve por base as mesmas operações tratadas nos presentes autos, mas cuidando dos reflexos tributários nos anos-calendário 2011/2012.

Vê-se que enquanto o paradigma entendeu que a Fiscalização deveria verificar os efeitos decorrentes da desconsideração das cessões dos contratos de arrendamento mercantil em todos os períodos de apuração nos quais se verificaram reflexos fiscais de tais negócios jurídicos (até o momento do lançamento), o acórdão recorrido restringiu sua análise aos anos-calendário em que ocorreram as cessões dos contratos de arrendamento mercantil (2008/2009).

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial em relação à segunda divergência.

3- DA NECESSIDADE DE RECOMPOSIÇÃO DE TODOS OS RESULTADOS TRIBUTÁVEIS DO RECORRENTE EM RAZÃO DA DESCONSIDERAÇÃO DOS EFEITOS FISCAIS DAS OPERAÇÕES DE CESSÃO DE CARTEIRA DE CONTRATOS DE LEASING.

Estes são os argumentos que a contribuinte apresenta para a admissibilidade do recurso especial em relação à terceira divergência:

[...]

Os paradigmas apresentados atendem os requisitos mencionados nas letras “e” a “g” da página 3 deste despacho, mas eles não servem para demonstrar a divergência que a contribuinte suscita no presente tópico.

É que a divergência suscitada diz respeito ao aproveitamento do que teria sido pago a mais de CSLL, PIS e COFINS, para abatimento do IRPJ que está sendo exigido nos presentes autos.

Ocorre que os paradigmas examinaram esse tipo de questão, que está relacionada aos efeitos decorrentes da reclassificação dos fatos, no âmbito de um mesmo tributo.

Os paradigmas trataram de lançamento de IRPJ/CSLL por glosa de despesas com a aquisição de debêntures.

Essa aquisição de debêntures foi reclassificada (pela Fiscalização) como aporte de capital da investidora na investida. Em razão disso, os paradigmas entenderam que a remuneração das debêntures tinha que ser tratada como distribuição de lucros para a investidora (rendimento isento de tributação).

E como os valores recebidos pela investidora tinham sido tributados como receitas financeiras (rendimentos de debêntures), os paradigmas entenderam que os pagamentos de IRPJ e CSLL sobre os rendimentos recebidos tinham que ser aproveitados para abater a exigências dos mesmos tributos (IRPJ e CSLL) sobre a glosa das despesas com aquisição das debêntures.

Mesmo quando os paradigmas abordaram a questão da reclassificação dos fatos no contexto do grupo econômico, levando em conta o que ocorreu no âmbito da outra empresa envolvida (e não apenas na autuada), o fez na perspectiva de se evitar a duplicidade na tributação (cobrar duas vezes o mesmo tributo).

Foi nesse contexto que os paradigmas afirmaram, em relação ao aproveitamento dos pagamentos já efetuados, que não se tratava “de repetição de indébito ou de compensação de créditos, mas sim de reclassificação dos fatos”.

Ocorre que a pretensão da recorrente, no caso deste tópico, é a compensação do que teria sido pago a mais de CSLL, PIS e COFINS, com o IRPJ que está sendo exigido nos presentes autos, ou seja, a compensação entre tributos distintos, o que não foi acolhido pelo acórdão recorrido, e que é matéria estranha aos paradigmas.

Não há como visualizar, a partir dos paradigmas apresentados, uma divergência “jurisprudencial” que permita o debate proposto pela recorrente em torno das razões pelas quais a decisão recorrida não acolheu a pretendida compensação.

Desse modo, proponho que seja NEGADO SEGUIMENTO ao recurso especial em relação à terceira divergência.

4- DA NECESSIDADE DE CONSIDERAR OS EFEITOS FISCAIS OPERADOS NA CEDENTE DA CARTEIRA DOS CONTRATOS DE LEASING.

Estes são os argumentos que a contribuinte apresenta para a admissibilidade do recurso especial em relação à quarta divergência:

Os paradigmas apresentados atendem os requisitos mencionados nas letras “e” a “g” da página 3 deste despacho, e nesse caso eles servem para demonstrar a divergência jurisprudencial.

A questão guarda semelhança com o que foi analisado no tópico anterior. Mas nesse caso o que a contribuinte busca é, considerando a reclassificação dos fatos, aproveitar nos presentes autos o IRPJ que foi pago pela Bradesco Leasing (quem detinha originalmente os contratos de arrendamento mercantil que foram cedidos para o Banco Alvorada).

Ou seja, a contribuinte pretende deduzir do IRPJ que lhe está sendo exigido nos presentes autos, o IRPJ que teria sido pago a mais pela Bradesco Leasing em razão das mesmas transferências de contratos de arrendamento mercantil (que foram desconsideradas pela Fiscalização).

Vê-se que neste quarto tópico a divergência suscitada já envolve “compensação” entre mesmo tributo (imposto sobre a renda).

E o segundo paradigma deixa bem explícito que isso é um aspecto relevante, como já mencionado:

Ressalte-se que aqui não se está falando em compensação nos termos da legislação pertinente ao PER/Dcomp, e sim, o aproveitamento de valores pagos por conta da compreensão que a operação original foi desconstituída, e na nova operação entendida como a real pela autoridade fiscal autuante, haveria o mesmo tributo a pagar.

Os paradigmas trataram de situação em que houve mudança de titularidade das ações/quotas que seriam vendidas, e isso foi considerado como um artifício engendrado para reduzir a tributação sobre a renda (na ótica do conjunto das pessoas interessadas).

De forma semelhante, o acórdão recorrido tratou de situação em que houve mudança de titularidade dos contratos de arrendamento mercantil, o que também foi considerado como um artifício para reduzir a tributação sobre a renda (na ótica do conjunto das empresas – grupo econômico).

Entretanto, no caso dos paradigmas, diferentemente do que ocorreu no recorrido, foi admitido o aproveitamento do imposto de renda pago no contexto da situação original (que foi desconsiderada pela Fiscalização), a despeito de esse pagamento ter sido feito por contribuinte distinto daquele que foi autuado.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial em relação à quarta divergência.

O agravo apresentado contra a admissibilidade parcial do recurso especial foi rejeitado despacho de e-fl. 2263/2270, cientificado à Contribuinte em 15/09/2020 (e-fl. 2278).

Aduz a Contribuinte, preliminarmente, que *a similitude fática dos acórdãos recorrido e paradigma, os precedentes devem ser considerados “cum granus salis”, dado que as divergências jurisprudenciais que serão objetivamente apontadas diriam respeito à interpretação de normas gerais de Direito Tributário*. Refere, neste sentido, o item 2.4.1.1 do Manual de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial em sua versão 3.1.

Na parte admitida de seu recurso especial, inicialmente no item 1- *DA IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS REALIZADOS PELOS CONTRIBUINTES EM RAZÃO DE SUPOSTA FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL*, observa que:

No caso destes autos, o v. acórdão recorrido ao arrepio dos arts. 116, parágrafo único, 149 do Código Tributário Nacional (CTN) manteve a exigência do IRPJ em questão, ao argumento de que as cessões dos contratos de leasing, ainda que legítimas do ponto de vista do Direito Privado, não seriam oponíveis ao Fisco, pois desprovidas de propósito negocial.

É importante destacar que a acusação fiscal e a r. decisão da DRJ/SPO, cujos fundamentos foram “importados” pelo v. acórdão recorrido, não cogitaram em momento algum a possibilidade de as referidas cessões envolverem a prática de atos simulados ou fraudulentos, tanto que a fiscalização expressamente reconhece que tais negócios jurídicos são legais do ponto de vista contábil e a DRJ afastou a qualificação da multa de ofício, o que foi confirmado pelo v. acórdão recorrido que por unanimidade de votos negou provimento ao recurso de ofício, tendo sido desconsiderados pelo Fisco alguns de seus efeitos tributários exclusivamente porque se entendeu que faltaria motivação extratributária/propósito negocial àquelas operações. (destaques do original)

Sob a premissa, já referida em 1ª instância, de que o Banco Alvorada não teria apresentado razões econômicas, de cunho não tributário, para justificar as cessões dos

contratos de leasing, o Colegiado a quo teria entendido que a suposta falta de propósito negocial das cessões dos contratos de arrendamento mercantil seria motivo suficiente, por si só, para a fiscalização desconsiderar os efeitos desses negócios jurídicos, o que no caso foi feito apenas em relação ao IRPJ. A decisão, assim, divergiria dos paradigmas nº 1302-002.623 e 1301-002.761, proferidos no sentido de que não tem amparo em nosso ordenamento jurídico a desconsideração pelos agentes fiscais dos atos e negócios válidos e eficazes realizados pelo sujeito passivo, ainda que visando à economia tributária ou, nos dizeres do v. acórdãos recorridos, desprovidos de propósito negocial. Segundo referidas decisões, os arts. 116, parágrafo único, e 149 do CTN não suportam a tese encampada pelo v. acórdão recorrido de que os negócios jurídicos motivados exclusivamente por razões tributárias podem ter seus efeitos fiscais desconsiderados pela fiscalização.

Discorre sobre os fundamentos dos paradigmas, e conclui, antes de adicionar a existência de prequestionamento da matéria:

Do mesmo modo que o primeiro, o segundo paradigma diverge do v. acórdão recorrido quanto à impossibilidade de a fiscalização desconsiderar os atos e negócios jurídicos realizados pelo sujeito passivo, nos casos em que ausente motivação de caráter extratributário.

Embora o segundo paradigma tenha sido rigoroso no emprego das expressões técnicas, distinguindo os termos “*propósito negocial*” e “*motivação extratributária*”, fato é que em ambos os casos a fiscalização tomou um pelo outro, desconsiderando os negócios jurídicos praticados, ao argumento de que não haveria outra razão além da economia tributária, valendo-se da expressão “*propósito negocial*”.

Enquanto os acórdãos paradigmas entenderam que não existe base legal para desconsideração dos efeitos tributários dos atos e negócios jurídicos válidos se ausente o propósito negocial/motivação extratributária, o v. acórdão recorrido concluiu em sentido diverso, afirmando ser “*necessário que haja um propósito negocial*” para que os atos e negócios jurídicos sejam oponíveis ao Fisco.

Confrontando-se os acórdãos recorrido e paradigmas, verifica-se que **os mesmos deram interpretações diversas aos arts. 116, parágrafo único, e 149 do CTN**, sendo certo que se as premissas dos paradigmas (docs. 01 e 02) fossem aplicadas ao caso concreto a conclusão a que chegariam os i. Conselheiros “*a quo*” seria diametralmente oposta à que chegaram. (*destaques do original*)

No mérito, afirma a *impossibilidade de desconsideração dos efeitos das cessões dos contratos de leasing* nos seguintes termos:

Demonstrado o cabimento do presente recurso, o v. acórdão recorrido não pode prevalecer porque, diversamente do que entendeu a C. Turma “a quo”, não é permitido ao Fisco a desconsideração de parte dos efeitos fiscais dos negócios jurídicos praticados, ao argumento de suposta inexistência de propósito negocial, ainda mais em casos como o presente, envolvendo operações usuais, efetivas e verdadeiras, praticadas nos termos da regulamentação do Conselho Monetário Nacional (Resolução CMN nº 2.309, de 28/08/1996), que geraram efeitos tanto na órbita do Direito Privado como no Tributário, os quais não foram desfeitos por atos posteriores praticados pelas partes.

Não é demais repetir que no caso concreto o i. Fiscal autuante desconsiderou apenas parte dos efeitos fiscais das cessões dos contratos de arrendamento mercantil, mas sem colocar em dúvida a efetividade dessas operações (tanto isso é verdade que chega a afirmar que “com tal cessão, vieram receitas e despesas correspondentes (...)”, bem como a sua legalidade “do ponto de vista contábil” – p. 7 do TVF) e legitimidade face às normas legais e regulamentares que disciplinam esse negócio jurídico.

Do mesmo modo, a r. decisão da 10ª Turma da DRJ/SPO, que foi adotada como fundamento do v. acórdão recorrido, reconheceu a legitimidade das cessões dos contratos de leasing ao tratar da imposição da multa qualificada, “*verbis*”:

[...]

Assim, tratando-se indubitavelmente de negócio jurídico válido e lícito, realizado nos termos das normas regulamentares pertinentes, não maculado por vícios que possam implicar a sua nulidade, os seus efeitos na seara tributária não podem ser desconsiderados com base na alegação de que os mesmos supostamente reduziram a carga tributária.

Isso porque a suposta ausência de propósito negocial das operações realizadas “*data maxima venia*” não serve de justificativa para desconsiderar parte de seus efeitos fiscais, mais especificamente as exclusões das receitas de superveniência de depreciação, por absoluta falta de fundamento legal para tanto, como reconhecido pela jurisprudência administrativa refletida nos acórdãos paradigmas (docs. 01 e 02).

Com efeito, prescreve o parágrafo único do art. 116 do CTN, inserido pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, “*verbis*”:

“A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”
(destaques do Recorrente)

Como se pode observar, a redação desse dispositivo legal evidencia claramente que se está diante de uma **norma de eficácia limitada**, tendo em vista que a sua aplicação depende de lei ordinária, que discipline os procedimentos para a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos nas hipóteses ali especificadas.

Tanto é assim que, após o advento da Lei Complementar nº 104/01, o Poder Executivo editou a Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, que tratava, dentre outras matérias, dos procedimentos para a desconsideração de ato ou negócio jurídico “*praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária*”, a que se refere o parágrafo único do art. 116 do CTN.

Nesse contexto, o art. 14 da Medida Provisória nº 66/02 prescrevia:

[...]

Como se vê, sob o pretexto de estabelecer procedimentos a serem adotados na desconsideração dos efeitos fiscais de atos ou negócios jurídicos praticados, o inciso I do § 1º do art. 14 da Medida Provisória nº 66/02 tentou introduzir em nosso ordenamento jurídico justamente a figura da “*falta de propósito negocial*”, assim entendida a ausência de motivação econômica de caráter extratributário.

Ocorre que, neste particular, a referida medida provisória não foi convertida em lei, com o que não se pode pretender aplicar o comando inserto no § 1º de seu art. 14, especialmente em situações como a aqui analisada em que a legitimidade e efetividade das operações realizadas são reconhecidas pela própria fiscalização, bem como pelas decisões de primeira e segunda instâncias administrativas.

Nesse sentido, em perfeita sintonia com os acórdãos paradigmas (docs. 01 e 02), o acórdão nº 3401-005.228, de 27/08/2018, reconheceu a impossibilidade de aplicação da regra inserta no art. 116, parágrafo único, do CTN, em razão da inexistência de norma legal disciplinadora daquele dispositivo legal, “*verbis*”:

[...]

Outro não foi o entendimento manifestado pela C. 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, conforme se verifica pela ementa do acórdão nº 1302-001.980, de 14/09/2016, “*verbis*”:

[...]

Como visto acima, no caso concreto o i. Fiscal autuante não questionou a legitimidade e efetividade das cessões dos contratos de arrendamento mercantil, isto é, não demonstrou

em momento algum tratar-se de atos simulados ou fraudulentos, mas apenas pretendeu desconsiderar parte de seus efeitos tributários, ao argumento de que tais operações não possuíam “*propósito negocial*”, o que não é permitido por nosso ordenamento jurídico.

Por essa razão, forçoso reconhecer que não merece subsistir o lançamento tributário em questão, posto não ser permitido à fiscalização desconsiderar os efeitos dos atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes, unicamente com base na alegação de que os mesmos tiveram apenas motivação de ordem tributária. (*destaques do original*)

Prossegue afirmando *a legitimidade e efetividade das cessões da carteira de arrendamento mercantil*, opondo-se à acusação fiscal porque as operações *tiveram propósito negocial legítimo, inexistindo o suposto “conflito entre as informações”*, concernentes aos esclarecimentos prestados pelo Banco Alvorada e pela Bradesco Leasing e as informações constantes do Relatório de Administração desta última instituição. Neste sentido, argumenta que:

No entanto, analisando-se atentamente as respostas apresentadas pelas mencionadas instituições e o Relatório de Administração da Bradesco Leasing, verifica-se claramente que não existe no caso a suposta “inconsistência” a que se referiu a fiscalização, nem o alegado “conflito” de informações constante do v. acórdão recorrido, uma vez que as cessões dos contratos de arrendamento mercantil visaram diluir (em mais de uma instituição do Conglomerado Bradesco) os riscos operacionais desses contratos firmados pela Bradesco Leasing, como por exemplo a “perda” do bem arrendado, a inadimplência das contraprestações, a rescisão contratual, eventuais contingências judiciais, etc.

Por outro lado, a manutenção/concentração de determinadas atividades vinculadas à gestão de tais contratos naquela instituição teve por objetivo justamente racionalizar a estrutura do Grupo Bradesco, obtendo níveis mais elevados de competitividade e produtividade e evitando que mais de uma sociedade desenvolvessem do ponto de vista operacional as mesmas atividades, o que fatalmente geraria uma ineficiência do ponto de vista empresarial.

Refere o voto vencido da Conselheira Livia De Carli Germano na Resolução nº 1401-000.444, e considera equivocada a acusação fiscal endossada nas decisões posteriores, porque *tais operações foram efetivamente praticadas com o intuito de diluir os riscos operacionais decorrentes dos contratos de arrendamento mercantil, incorrendo a suposta contradição entre os esclarecimentos acerca da motivação das cessões dos contratos de arrendamento mercantil e as informações constantes no Relatório da Administração dirigido a investidores e ao Mercado em geral*. Demonstra a usualidade e normalidade de cessões desta espécie referido o art. 22 da Resolução CVM nº 2.309/96, bem como a autorização prévia pelo Banco Central do Brasil – BACEN, prevista em seu art. 25, e prossegue:

No caso concreto, como inúmeras vezes mencionado neste recurso a fiscalização não contestou a legalidade das cessões dos contratos de arrendamento mercantil em face das normas de Direito Privado e da regulamentação do CMN, tampouco questionou a efetiva contratação das mesmas, dentro da liberdade que as partes possuem para contratar e estruturar os seus negócios, nem a sua realização com efetiva transferência de recursos financeiros em valores expressivos do adquirente (Recorrente) para a alienante Bradesco Leasing.

E nem haveria motivo para tal questionamento, visto que as cessões dos contratos de arrendamento mercantil foram verdadeiras e efetivas, tendo o Recorrente (cessionário) recebido os direitos e assumido as obrigações da carteira cedida, **bem como os riscos inerentes àqueles contratos.**

Com efeito, a Cláusula Segunda dos Instrumentos Particulares de Cessão de Contratos de Arrendamento Mercantil evidencia que as cessões englobaram todos os direitos e obrigações atinentes aos contratos cedidos, “*verbis*”:

“2.1. Por este Contrato, o CEDENTE, cede e transfere, neste ato, como de fato cedido e transferido tem ao CESSIONÁRIO os Contratos de Arrendamento Mercantil, os seus direitos, que compreendem as contraprestações, o Valor Residual Garantido, os bens objeto dos arrendamentos, plenamente quitados, bem como as suas obrigações, inclusive as decorrentes das antecipações de Valor Residual Garantido, pelo preço certo e ajustado de (...), a ser pago até o dia (...), pelo CESSIONÁRIO ao CEDENTE, mediante envio de TED (Transferência Eletrônica Disponível) para crédito na conta reserva bancária indicada pelo CEDENTE.” (fls. 108 a 118 – destaques do Recorrente)

Como se vê, **as operações realizadas também produziram efeitos não tributários, visto que a Bradesco Leasing transferiu ao Recorrente todos os direitos e obrigações relacionados aos contratos de arrendamento mercantil**, ou seja, transferiu-lhe os seus ativos (v.g., propriedade dos bens arrendados, direitos creditórios correspondentes às contraprestações e ao Valor Residual Garantido) e passivos (v.g., antecipações de Valor Residual Garantido) relativos àqueles contratos.

Assim, todos os riscos inerentes aos mencionados contratos foram transferidos ao Recorrente, tais como, riscos de inadimplência, perda de valor dos bens arrendados no caso do não exercício da opção de compra, obrigação de devolver o Valor Residual Garantido (VRG) antecipado na hipótese de rescisão do contrato, etc.

Sendo assim, “*data venia*”, é manifestamente **improcedente a alegação constante na r. decisão da DRJ, incorporada ao v. acórdão recorrido, de que “no caso em tela, as cessões de contrato não provocaram alterações substanciais nos contratos cedidos, visto que a Bradesco Leasing continuou a administrar os contratos após a cessão, de acordo com os instrumentos particulares de cessão de contratos de arrendamento mercantil (fls. 108 a 118)”** (fl. 1751).

Com efeito, ao contrário do que se lê no v. acórdão recorrido, no caso concreto ocorreu a efetiva cessão das carteiras de leasing da Bradesco Leasing ao Recorrente, nos estritos termos das normas regulamentares que disciplinam a matéria (Resolução CVM nº 2.309/96), mediante a qual **foram transferidos ao Recorrente todos os direitos e obrigações relativamente a tais contratos**. (*destaques do original; destaques da Recorrente ausentes no trecho referido*)

Neste caso não haveria, sequer, indício de que as cessões seriam aparentes, de *que teriam sido posteriormente desfeitas pelas partes*, ou mesmo que *teria havido redução da carga tributária*, como inclusive bem observado pela Conselheira Lívia De Carli Germano no voto vencido da Resolução nº 1401-000.444. Adiciona, ainda, que:

Vale destacar ainda que, diversamente do que consta no v. acórdão recorrido, **o fato de a cláusula 6.2 estipular que a Bradesco Leasing atuaria “sempre em seu próprio nome” não significa em absoluto que as partes quiseram manter inalterada a situação anterior às cessões dos contratos de arrendamento mercantil**, devendo a atuação daquela sociedade ser compreendida no contexto da Cláusula Sexta dos Instrumentos Particulares de Cessão de Contratos de Arrendamento Mercantil, transcrita no corpo daquela r. decisão (fl. 1752) e que se reproduz novamente, “*verbis*”:

“CLÁUSULA SEXTA

6.1. Visando viabilizar e agilizar a cobrança dos créditos objeto desta cessão, com redução dos custos operacionais, administrativos e judiciais daí decorrentes e, tendo em vista o disposto nos artigos 653 e seguintes, especialmente os artigos 663 e 668, todos do Código Civil Brasileiro, por este Contrato e na melhor forma de direito, **o CESSIONÁRIO nomeia e constitui o CEDENTE como mandatário, para que o mesmo efetue em seu próprio**

nome, mas por conta, benefício e exclusivo interesse dele CESSIONÁRIO, a cobrança dos referidos créditos, inclusive dos Valores Residuais Garantidos decorrentes dos Contratos de Arrendamento Mercantil ora cedidos, seja no âmbito administrativo e extrajudicial, seja no âmbito judicial.

6.2. Em razão dos poderes ora conferidos, poderá o CEDENTE, sempre em seu próprio nome, promover a cobrança dos créditos de forma amigável, firmar quaisquer documentos públicos ou particulares, prestar declarações, ajuizar quaisquer medidas que visem o recebimento dos créditos, adotando todas as providências visando o regular andamento das mesmas, efetuar o pagamento de custas judiciais, assumir o pólo passivo em ações contrárias que vierem a ser promovidas, realizar negociações, receber e dar quitações, inclusive de penas convencionais, conceder descontos sobre o valor dos créditos objeto da cobrança, conceder prazos para pagamento, promover a arrematação ou adjudicação de bens, receber e liberar garantias, contratar advogados e outros prestadores de serviços, ajustar e efetuar pagamento de honorários advocatícios e comissões, ficando ainda expressamente autorizado a emitir as respectivas notas fiscais de venda em favor do arrendatário ou terceiros, por ocasião da liquidação dos Contratos de Arrendamento Mercantil objeto desta cessão, aditá-los, nová-los subjetiva e objetivamente, fazer acordo, tolerar, transigir, **podendo, enfim, praticar todos e quaisquer atos que se façam necessários para o fiel e integral cumprimento do mandato ora outorgado.**” (destaques do Recorrente)

A leitura desses dispositivos contratuais revela que, a fim de otimizar a cobrança dos créditos decorrentes dos contratos de arrendamento mercantil na hipótese de inadimplência, o Recorrente mediante aquele mesmo instrumento outorgou um **mandato** à Bradesco Leasing, conferindo-lhe **poderes específicos** para realizar a cobrança administrativa, extrajudicial ou judicial, se necessária, dos respectivos valores.

Note-se que os poderes outorgados pelo Recorrente dizem respeito exclusivamente à cobrança de seus créditos, não sendo tão amplos a ponto de justificar a alegação de que as cessões de contrato supostamente “*não provocaram alterações substanciais nos contratos cedidos*”. Tanto é assim que a Cláusula Sétima dos instrumentos contratuais em foco estipula que:

“7.1. O **CESSIONÁRIO** se reserva o direito de praticar todo e qualquer ato que seja ou se torne necessário para exercício dos direitos sobre o Contratos de Arrendamento Mercantil no caso de inadimplemento dos arrendatários, em juízo ou fora dele.” (fls. 108/118)

[...] (destaques do original)

Mais uma vez refere o reconhecimento de seus argumentos no voto vencido da Resolução nº 1401-000.444, e entende *claro, portanto, que o fato de a Bradesco Leasing atuar “em nome próprio” na defesa dos interesses do Recorrente não é prova, tampouco indício de que a situação anterior e posterior à cessão dos contratos de arrendamento mercantil teria permanecido inalterada.*

Contrapõe-se, na sequência, a outros aspectos da acusação fiscal, sendo que quanto à apresentação de *Declaração RAIS Negativa*, refere os posicionamentos favoráveis ao exercício de atividades *sem empregados, bastando a contratação de terceiros ou a utilização de estrutura de outras empresa do grupo*, e no que se refere ao *fato de as operações terem ocorrido no final dos períodos autuados*, diz que *nada tem de irregular ou ilegal, inserindo-se a decisão no âmbito da liberdade de contratar e de boa gestão dos administradores.*

Conclui, assim, que *não há fundamento legal que autorize a desconsideração dos negócios jurídicos, ainda que realizados unicamente por razões fiscais, o que todavia não é o caso das cessões dos contratos de leasing em questão como demonstrado acima, seja porque tais operações tiveram propósitos negociais legítimos, verifica-se que, sob qualquer ângulo que se*

enfrente a questão, o lançamento tributário em questão é manifestamente improcedente, devendo ser reformado o v. acórdão recorrido.

Passando ao próximo item, 2- **DA INEXISTÊNCIA DE FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ EXIGIDO, MAS APENAS POSTERGAÇÃO DESSE PAGAMENTO PARA PERÍODOS POSTERIORES**, a Contribuinte argumenta, subsidiariamente, que:

Ainda que se admita a possibilidade de serem desconsideradas para fins fiscais as cessões dos contratos de leasing, o que se faz apenas argumentar, no caso concreto restou demonstrado e comprovado que não houve falta de recolhimento do IRPJ, nos anos-base 2008 e 2009, nos montantes lançados, mas sim mera postergação do pagamento desse imposto para períodos posteriores.

Isso porque parte dos valores glosados pela fiscalização refere-se a exclusões meramente temporárias (*superveniência de depreciação*), cujos valores adicionados em anos posteriores (*insuficiência de depreciação*) juntamente com a receita decorrente das carteiras de leasing adquiridas, impactando positivamente os resultados desses mesmos períodos, como se verá mais adiante.

Não obstante, o v. acórdão recorrido entendeu que o art. 6º, §§ 4º a 7º, do Decreto-lei nº 1.598/77 não se aplicaria ao caso concreto, razão pela qual não haveria em seu entender equívoco na determinação da matéria tributável, “*verbis*”:

[...]

Como se pode observar, o v. acórdão recorrido apegou-se demasiadamente ao texto dos §§ 5º a 7º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, consolidados no art. 273 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, ignorando por completo da finalidade desse dispositivo legal, qual seja, evitar que o imposto já recolhido pelo contribuinte, ainda que noutro ano-base distinto do período de apuração correto, seja novamente exigido pela fiscalização.

Partindo de interpretação “*data maxima venia*” equivocada do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, **o v. acórdão recorrido desprezou o entendimento anteriormente manifestado pela própria C. Turma recorrida no caso concreto**, consubstanciado na Resolução nº 1401-000.444, de 14/02/2017, da lavra do i. Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, segundo o qual a fiscalização deveria ter considerado os efeitos das cessões dos contratos de leasing em todos os períodos, não apenas nos períodos autuados, bem como o resultado da diligência fiscal realizada, que constatou a efetiva ocorrência de mera postergação do pagamento do IRPJ no caso concreto, e manteve a exigência fiscal em foco.

Ao assim decidir, **o v. acórdão recorrido divergiu do entendimento firmado pela C. 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF**, que mediante o v. acórdão nº 1301-004.422, de 10/03/2020 (doc. 03), decidiu que **a anulação dos efeitos das mesmas operações de cessão de contratos de arrendamento mercantil objeto do presente feito deve considerar os efeitos nos resultados de todos os períodos influenciados por tais operações**, “*verbis*”:

[...]

Saliente-se que o v. acórdão paradigma está fundamentado justamente no entendimento de que a fiscalização deveria ter levado em consideração os efeitos da “anulação” das cessões dos contratos de leasing por completo, isto é, em todos os períodos em que referidos negócios jurídicos impactaram no resultado fiscal do Recorrente, conforme se verifica pelo seguinte trecho do voto condutor daquele julgado, que adotou como razões de decidir a r. decisão da DRJ, proferida nos autos daquele processo administrativo, “*verbis*”:

[...]

Note-se que o v. acórdão paradigma reporta-se textualmente à decisão de primeira instância administrativa do processo nº 10580.728890/2016-63, que por sua vez anulou o lançamento do IRPJ, referente aos anos-base 2011 e 2012, justamente em função do

que foi decidido pela própria C. 1ª Turma da 4ª Câmara, no âmbito da Resolução nº 1401-000.444, conforme se verifica pela seguinte passagem daquela decisão da DRJ, “verbis”:

[...]

Parece claro, portanto, que **os v. acórdãos recorridos e paradigma (doc. 03) deram interpretação divergente ao art. 6º, §§ 4º a 7º, do Decreto-lei nº 1.598/77**, pois enquanto o v. acórdão paradigma corretamente entendeu que a fiscalização deveria verificar os efeitos decorrentes da desconsideração das cessões dos contratos de arrendamento mercantil em todos os períodos de apuração, nos quais se verificaram reflexos fiscais de tais negócios jurídicos, o v. acórdão recorrido “*data venia*” de maneira completamente equivocada decidiu que tal dispositivo legal não se aplicaria ao caso dos autos, **mantendo incólume o lançamento do IRPJ, mesmo depois de ser constatado em diligências fiscais “que, anulados os efeitos das operações de cessão da carteira de arrendamento mercantil, ocorridos em 19/12/2008 e 29/12/2009, o sujeito passivo, nos anos-calendário 2011 e 2012, apurou um IRPJ A MAIOR no valor de R\$ 92.594.362,39 e R\$ 142.272.309,61, respectivamente”**.

[...] (destaques do original)

Depois de afirmar o prequestionamento da matéria, a Contribuinte defende, no mérito, que *não houve falta de pagamento dos valores exigidos no auto de infração, mas apenas postergação do pagamento para 2011*, posteriormente também adicionando a existência de postergação para 2012. Isso porque a exclusão das receitas de superveniência de depreciação seria temporária, na forma do Ato Declaratório Normativo CST nº 34/87, ensejando adições posteriores. Assim, se o mesmo procedimento aqui realizado nos anos-calendário 2008 e 2009 fosse estendido aos anos subsequentes, *ficaria evidente ter ocorrido no caso mera postergação do pagamento do tributo lançado*.

Observa que *a ocorrência de postergação do pagamento é ponto indisputado*, como apurado em sede de diligência anterior ao julgamento do recurso voluntário, na qual se reconheceu “*que não foram registradas novas operações de arrendamento mercantil*” além daquelas que foram cedidas pela Bradesco Leasing ao Recorrente nos anos-base 2008 e 2009 e cujos efeitos foram desconsiderados pela fiscalização. Quadro elaborado pela Delegacia de origem evidenciaria a *anulação dos efeitos das operações decorrentes das cessões dos contratos de arrendamento* nos anos-calendário 2011 e 2012. Aduz, a partir daí, que:

Ou seja, restou reconhecido pela d. Delegacia de origem que, no caso, **não há que se falar em falta de recolhimento do IRPJ nos anos-base 2008 e 2009, mas em postergação de seu pagamento para os anos-base 2011 e 2012 (na verdade mais do que simples postergação foi recolhido em 2011 e 2012 valor muito superior ao pago a menor em 2008 e 2009)**.

Em situações como esta, como bem observado pelo **i. Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes**, ao proferir o voto condutor da Resolução nº 1401-000.44 (fls. 955/956), determina a legislação tributária sejam aqueles valores computados na apuração da base de cálculo dos tributos de períodos posteriores, em que as exclusões temporárias foram adicionadas (como insuficiência de depreciação) de modo a evitar a sua incidência em duplicidade, como se verifica do art. 6º, §§ 4º e 6º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, “verbis”:

[...]

Por oportuno, saliente-se que este procedimento é de **observância obrigatória pela fiscalização**, tanto que essa **C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais** declarou **nulo** o lançamento, que não seguiu as determinações do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, “verbis”:

“NULIDADE LANÇAMENTO. POSTERGAÇÃO. Impõe-se a declaração da nulidade do lançamento quando a autoridade lançadora, conhecedora da situação fática da postergação deixa de cumprir a legislação.” (acórdão nº 9101-00.295, de 24/08/2009 – destaques do Recorrente)

[...] (destaques do original)

Salienta que a postergação também se verificaria *a despeito de se referir a situação de prejuízos fiscais*, conforme Acórdão nº 107-05.988, cujo voto condutor transcreve. Cita, também, outros julgados deste Conselho em favor do reconhecimento dos efeitos da postergação, e defende que *em casos em que se apura mera postergação de pagamento de tributo, a consequência somente poderia ser a do § 7º do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, ou seja, a exigência de correção monetária e juros, se for o caso*. Assim, o lançamento na forma em que promovido não poderia ser mantido por desatendimento à legislação tributária que determina em casos como o presente apenas o lançamento de eventual diferença de correção monetária e juros moratórios.

Aduz, ainda, que:

Com a devida vênia, claramente não procede a objeção à aplicação do disposto nos §§ 4º a 7º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 ao caso concreto no sentido de que esse dispositivo legal “*seria aplicável em se tratado de situações legítimas e ocorridas no mundo de negócios da empresa (Recorrente), que não é o caso dos autos, onde se trouxe uma carteira de arrendamento mercantil de uma empresa ligada (Bradesco Leasing), acarretando com essa operação (ora descaracterizada para fins fiscais) uma violenta redução do resultado tributável da Recorrente (...)*” (fl. 1760).

Primeiramente, não se deve olvidar que no caso dos autos a fiscalização não questionou em momento algum a validade das cessões dos contratos de arrendamento mercantil, mas apenas desconsiderou os seus efeitos fiscais, tendo-se em vista que tais operações são perfeitamente legítimas e expressamente regulamentadas pela Resolução CMN nº 2.309/96.

Com efeito, como mencionado acima, a fiscalização reconheceu a correção e lisura dos procedimentos fiscais adotados pelo Recorrente e pela Bradesco Leasing, restringido a sua discordância apenas no que respeita os efeitos fiscais das operações de cessão dos contratos de arrendamento mercantil.

Além disso, **a interpretação restritiva do art. 6º, §§ 4º a 7º, do Decreto-lei nº 1.598/77 levaria a admitir a possibilidade “data venia” absurda de a fiscalização lançar valores a título do IRPJ e CSLL que já foram pagos pela pessoa jurídica em períodos posteriores, exigindo esses mesmos tributos em duplicidade.**

Parece claro, portanto, que a regra insere nos dispositivos legais em comento é aplicável a toda e qualquer situação em que se constata que o Imposto de Renda que deixou de ser recolhido pelo contribuinte num determinado período-base foi recolhido em período posterior, independentemente de haver ou não dolo, a fim de evitar justamente a cobrança daquele imposto em duplicidade.

Saliente-se que esse aspecto foi muito bem observado no caso concreto pelo i. **Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes**, ao proferir o voto condutor da Resolução nº 1401-000.444, de 14/02/2017, “*verbis*”:

[...]

Nesse contexto, **considerando-se que o efeito fiscal das operações desconsideradas pela fiscalização é simplesmente uma exclusão temporária da base de cálculo dos tributos exigidos, tal desconsideração gera justamente “inexatidão quanto ao período-base”, razão pela qual não procede a objeção trazida pelo v. acórdão recorrido**, devendo-se aplicar ao caso concreto as regras acima mencionadas, tal como feito pelo v. acórdão paradigma. (destaques do original)

Depois de abordar o item 3- *DA NECESSIDADE DE RECOMPOSIÇÃO DE TODOS OS RESULTADOS TRIBUTÁVEIS DO RECORRENTE EM RAZÃO DA DESCONSIDERAÇÃO DOS EFEITOS FISCAIS DAS OPERAÇÕES DE CESSÃO DE CARTEIRA DE CONTRATOS DE LEASING*, matéria que não teve seguimento, a Contribuinte expõe o item 4 - *DA NECESSIDADE DE CONSIDERAR OS EFEITOS FISCAIS OPERADOS NA CEDENTE DA CARTEIRA DOS CONTRATOS DE LEASING*, no qual se opõe à conclusão do acórdão recorrido que não admitiu o *aproveitamento dos tributos pagos pela Bradesco Leasing*, porque se trataria de *pessoa jurídica distinta*. Afirmar a divergência jurisprudencial em face do paradigma nº 1402-002.959, *que de modo diverso entendeu que na hipótese de desconconsideração dos atos jurídicos praticados pelo sujeito passivo cabe o aproveitamento dos tributos pagos pelas pessoas envolvidas na operação*. Também o paradigma nº 1402-003.731 traria a admissibilidade do *aproveitamento do imposto pago por terceiro envolvido no ato jurídico desconSIDERADO pela fiscalização*. Em seu entendimento:

Como se vê, enquanto o v. acórdão recorrido concluiu quanto à impossibilidade de os tributos pagos pela Bradesco Leasing serem abatidos dos valores lançados, por se tratar de “*empresa distinta*”, os acórdãos paradigmas entenderam de maneira diversa, admitindo o aproveitamento dos valores pagos por terceiros, no caso de os atos e negócios jurídicos serem desconSIDERADOS pelo Fisco. (destaques do original)

Sob a premissa de que fiscalização pudesse *desconSIDERAR as cessões dos contratos de leasing*, a Contribuinte defende que os valores exigidos não poderiam ser os lançados, vez que a própria autoridade fiscal reconheceu que a arrecadação a menor da autuada *foi minimizada por arrecadação a maior na alienante Bradesco Leasing S/A. Arrendamento Mercantil*, apurou lucro real e não prejuízos como seria esperado caso ela tivesse escriturado o resultado daquelas operações. Registra, na sequência, que:

Não obstante isso, embora apontando um recolhimento a menor no conjunto das duas empresas de R\$31.263.914,65 em 2008 e de R\$17.014.280,91 em 2009 (conforme quadro demonstrativo abaixo de fls. 18 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 461 dos autos), exige no presente auto de infração os valores de R\$40.055.759,30 em 2008 e R\$38.325.770,03 em 2009, muito superior aos efeitos das operações supostamente desfavoráveis ao Fisco.

[...]

E o que é pior, como já demonstrado acima, esses valores não deixaram de ser recolhidos, apenas tiveram seu recolhimento postergado para 2011, com pagamento em 31/03/2012, de modo que se prevalecer a exigência tal como feita no auto de infração, estar-se-á impondo ao Recorrente o pagamento duas vezes do valor do mesmo tributo, além do imposto pago a maior pela Bradesco Leasing.

Tais constatações são suficientes para determinar a total nulidade do auto de infração lavrado, posto que ainda que tivesse razão o Fisco, a desconSIDERAÇÃO dos negócios realizados para todos os efeitos fiscais não levaria jamais a pagamento a menor de tributos, muito menos no montante que foi apurado no auto de infração.

Assevera que, contrariamente ao afirmado no recorrido, *segundo a jurisprudência administrativa, a fiscalização deve sim deduzir o imposto pago por outra pessoa caso os atos praticados sejam desconSIDERADOS para efeitos tributários*. Refere como precedente o Acórdão nº 9202-002.112, e invoca doutrina para concluir que *não procede a objeção trazida pelo v. acórdão recorrido*.

Pede, assim, que o recurso especial seja admitido e provido, reformando-se o acórdão recorrido e reconhecendo-se a improcedência do lançamento.

Os autos foram remetidos à PGFN em 16/10/2020 (e-fls. 2281), e retornaram em 03/11/2020 com contrarrazões (e-fls. 2282/2304) nas quais a PGFN se opõe às razões de mérito da Contribuinte, observando *a obrigatoriedade da existência de negócios efetivos, reais e em consonância com a função social para a qual foram criados*, e centrando a questão na definição dos limites ao direito de auto-organização negocial, já que nenhum direito é ilimitado, citando jurisprudência e doutrina neste sentido.

Observa que o ilícito também ocorre no caso de abuso de direito, que se caracteriza na *autorganização com finalidade exclusiva de pagar menos tributo*, inclusive porque, no presente caso, *a fiscalização também constatou a existência de simulação*. E adiciona que:

No caso em tela, as cessões de contrato não provocaram alterações substanciais nos contratos cedidos, visto que a **Bradesco Leasing continuou a administrar os contratos após a cessão**, de acordo com os instrumentos particulares de cessão de contratos de arrendamento mercantil (fls. 108 a 118):

“CLÁUSULA QUINTA

5.1. O CESSIONÁRIO, por este Contrato, constitui os representantes legais do CEDENTE como fiéis depositários, conforme artigo 627 e seguintes do Código Civil Brasileiro, com todas as responsabilidades previstas na legislação civil, e penal aplicável à espécie, para que guarde, como se seus fossem, os Contratos de Arrendamento Mercantil e as respectivas garantias que instrumentalizam os créditos, bem como as fichas cadastrais de cada um dos pertinentes devedores, as quais se encontram devidamente atualizadas e demais documentos, obrigando-se a guardá-los pelo período mínimo de 11 (onze) anos, e a entregá-los no prazo de 48 (quarenta e oito) horas, quando solicitado pelo CESSIONÁRIO, sem prejuízo da responsabilidade por eventuais perdas e danos. Nenhuma remuneração será devida aos representantes da CEDENTE, pelo encargo assumido, cujas despesas, caso existentes, serão suportadas exclusivamente por ele CEDENTE.

(...)

CLÁUSULA SEXTA

6.1. Visando viabilizar e agilizar a cobrança dos créditos objeto desta cessão, com redução de custos operacionais, administrativos e judiciais daí decorrentes e, tendo em vista o disposto nos artigos 653 e seguintes, especialmente os artigos 663 e 668, todos do Código Civil Brasileiro, por este Contrato e na melhor forma de direito, o CESSIONÁRIO nomeia e constitui o CEDENTE como mandatário, para que o mesmo efetue em seu próprio nome, mas por conta, benefício e exclusivo interesse dele CESSIONÁRIO, a cobrança dos referidos créditos, inclusive dos Valores Residuais Garantidos decorrentes dos Contratos de Arrendamento Mercantil ora cedidos, seja no âmbito administrativo e extrajudicial, seja no âmbito judicial.

6.2. Em razão dos poderes ora conferidos, poderá o CEDENTE, **sempre em seu próprio nome**, promover a cobrança dos créditos de forma amigável, firmar quaisquer documentos públicos ou particulares, prestar declarações, ajuizar quaisquer medidas que visem o recebimento dos créditos, adotando todas as providências visando o regular andamento das mesmas, efetuar o pagamento de custas judiciais, assumir o polo passivo e ações contrárias que vierem a ser promovidas, realizar negociações, receber e dar quitação, inclusive das penas convencionais, conceder descontos sobre o valor dos créditos objeto da cobrança, conceder prazos para pagamento, promover a arrematação ou adjudicação de bens, receber e liberar garantias, contratar advogados e outros prestadores de serviços, ajustar e efetuar pagamento de honorários advocatícios e comissões, ficando ainda expressamente autorizado a emitir as respectivas notas fiscais de venda em favor do arrendatário ou terceiros, por ocasião da liquidação dos

Contratos de Arrendamento Mercantil objeto desta cessão, aditá-los, nová-los subjetiva ou objetivamente, fazer acordo, tolerar, transigir, podendo enfim, praticar todos e quaisquer atos que se façam necessários para o fiel e integral cumprimento do mandato ora outorgado.” (destaques do original)

Conforme se verifica nos instrumentos que formalizaram as cessões de contratos de arrendamento mercantil, a administração dos contratos cedidos continuou a ser feita pela Bradesco Leasing, tendo a mesma recebido poderes para, em seu próprio nome, praticar todos os atos relativos aos contratos cedidos.

Ressalta-se, ainda, que a recorrente também não apresentou justificativas para as cessões, limitando-se a afirmar que as operações foram legais e legítimas, concentrando sua defesa na demonstração de que as operações não acarretaram redução no pagamento de tributos.

Assim, a autoridade fiscal qualificou como abusivas as cessões de contratos de arrendamento mercantil, na qual a contribuinte figurou como cessionária, enquanto a BRADESCO LEASING S.A. participou como cedente. Essas operações ocorrem em 19/12/2008 e 29/12/2009 e tiveram uma série de peculiaridades, que apontam para a existência de planejamento tributário abusivo. Antes de abordar esses detalhes, que foram levados em consideração para caracterizar o planejamento tributário, merece atenção a explicação trazida pela DRJ/SPO sobre os efeitos contábeis e fiscais dos contratos de arrendamento mercantil financeiro. Confira-se:

De acordo com o texto normativo acima transcrito, as empresas arrendadoras devem calcular, mensalmente: a) o valor presente líquido das contraprestações dos contratos da carteira de arrendamento utilizando a taxa interna de retorno de cada contrato; e b) o valor contábil dos contratos. A diferença entre esses dois valores constitui o ajuste mensal relativo à insuficiência ou superveniência de depreciação.

Se a diferença entre o valor presente líquido da carteira e o valor contábil for positiva, deve ser contabilizada receita em rendas de arrendamento e a contrapartida será na conta superveniência de depreciação. Se negativa, será contabilizada em despesas de arrendamento contra a conta insuficiência de depreciação.

Esse procedimento permite que a escrituração mercantil e as demonstrações financeiras das empresas arrendadoras apresentem o valor adequado das operações de arrendamento pela sua essência econômica.

Entretanto, referidos ajustes não podem alterar o lucro real, conforme previsto no Ato Declaratório Normativo CST nº 34/87:

(...)

Logo, na apuração do lucro real, devem ser adicionadas as despesas de arrendamento correspondentes a insuficiências de depreciação e excluídas as rendas de arrendamento relativas a superveniências de depreciação.

No presente caso, as operações de cessão de contratos de arrendamento mercantil provocaram redução no lucro real apurado pela impugnante em 2008 e 2009 justamente em razão da exclusão das rendas referentes a superveniências de depreciação, conforme se verifica na tabela de fls. 451, abaixo reproduzida: [destaques não constam do original]

Como bem salientado pela União quando da apresentação das contrarrazões ao recurso voluntário, esses esclarecimentos feitos pela DRJ/SPO ajudam a compreender o efeito tributário que as empresas do GRUPO BRADESCO pretendiam, ao realizar as cessões de carteira de arrendamento mercantil, qual seja: **possibilitar que as exclusões relativas a receitas de “superveniências de depreciação” reduzissem o lucro real da melhor maneira para o grupo empresarial:**

E para comprovar que as mencionadas cessões foram implementadas visando alcançar o melhor resultado (tributário) para o GRUPO BRADESCO, é preciso levar em consideração todo o contexto descrito pela autoridade fiscal.

Em primeiro lugar, cabe salientar que, mesmo após ter efetivado a cessão da carteira de arrendamento mercantil, o BRADESCO LEASING S.A. (cedente) continuou a desempenhar todas as atividades inerentes à administração dos contratos de leasing. Segundo as cláusulas dos próprios contratos de cessão – que foram, inclusive, transcritas na decisão recorrida – ao BRADESCO LEASING foi atribuído o encargo de mandatário da cessionária (BANCO ALVORADA), que previa as seguintes obrigações:

promover a cobrança dos créditos de forma amigável, firmar quaisquer documentos públicos ou particulares, prestar declarações, ajuizar quaisquer medidas que visem o recebimento dos créditos, adotando todas as providências visando o regular andamento das mesmas, efetuar o pagamento de custas judiciais, assumir o polo passivo e ações contrárias que vierem a ser promovidas, realizar negociações, receber e dar quitação, inclusive das penas convencionais, conceder descontos sobre o valor dos créditos objeto da cobrança, conceder prazos para pagamento, promover a arrematação ou adjudicação de bens, receber e liberar garantias, contratar advogados e outros prestadores de serviços, ajustar e efetuar pagamento de honorários advocatícios e comissões, ficando ainda expressamente autorizado a emitir as respectivas notas fiscais de venda em favor do arrendatário ou terceiros, por ocasião da liquidação dos Contratos de Arrendamento Mercantil objeto desta cessão, aditá-los, nová-los subjetiva ou objetivamente, fazer acordo, tolerar, transigir, podendo enfim, praticar todos e quaisquer atos que se façam necessários para o fiel e integral cumprimento do mandato ora outorgado.

Não é preciso muito esforço para perceber que o BRADESCO LEASING era quem efetivamente gerenciava e executava os contratos de arrendamento mercantil cedidos ao BANCO ALVORADA (recorrente). Implica dizer que a situação após a cessão da carteira de arrendamento mercantil permaneceu a mesma de antes da cessão, isto é, com o BRADESCO LEASING desempenhando todos atos necessários para desenvolver o negócio. Nesse ponto, importante chamar a atenção para o fato de a cláusula dos contratos indicar que o BRADESCO LEASING sempre atuaria “em seu próprio nome”. Esse detalhe corrobora a percepção de que a intenção entre as partes era manter inalterada a situação inicial, anterior ao contrato.

A autoridade fiscal ainda destacou mais dois fatos que indicavam a ausência de substância do BANCO ALVORADA, no que diz respeito à administração e execução dos contratos de arrendamento mercantil cedidos, a saber: (a) não havia funcionários trabalhando para a recorrente, nos anos de 2008 e 2009; e (b) os administradores eleitos pelo BANCO ALVORADA, responsáveis pela gestão dos negócios nesta pessoa jurídica, “abdicaram do direito ao recebimento da remuneração, posto que recebem honorários de outra empresa da Organização”. A ausência de funcionários é motivo mais do que suficiente para atestar a falta de estrutura do BANCO ALVORADA para desenvolver os negócios afetos aos contratos de arrendamento mercantil. A não ser que consideremos que a administração desse tipo de contrato dispensa a presença de qualquer funcionário, essa falta de empregados, constatada pela Fiscalização constitui forte indício da artificialidade das cessões realizadas pelo GRUPO BRADESCO.

Em seu recurso voluntário, a contribuinte afirma que essa situação é normal, podendo as pessoas jurídicas exercerem suas atividades sem empregados. Para isso, segundo a recorrente, bastaria a “contratação de terceiros ou a utilização de estrutura de outras empresas do Grupo”. Ora, ainda que se admita que a contratação de terceiros supriria essa ausência de funcionários, isso significaria

efetiva despesa para a pessoa jurídica. No caso dos autos, o BANCO ALVORADA não apresenta nenhum comprovante de dispêndio com estrutura de funcionários, seja corpo próprio de empregados ou terceirizados. Por outro lado, se é para utilizar a estrutura de outra empresa do grupo, qual o sentido de transferir a atividade relativa aos contratos de arrendamento mercantil para o BANCO ALVORADA? Para que ceder a titularidade de contratos para uma pessoa jurídica, sendo que outras pessoas do grupo empresarial é quem efetivamente irá administrar e executar os contratos?

No que diz respeito às cessões da carteira de arrendamento mercantil, cumpre ressaltar mais dois pontos levantados pela Fiscalização. O primeiro dele refere-se à justificativa apresentada pela contribuinte, em resposta aos questionamentos solicitados pela autoridade fiscal. Segundo relatado no Termo de Verificação Fiscal, a contribuinte afirmou que as cessões compunham uma estratégia do GRUPO BRADESCO, visando melhorias para o grupo empresarial e expansão dos negócios. Para a contribuinte, as cessões “permitiram à Organização Bradesco continuar incrementando a contratação de novas operações e ao mesmo tempo evitar a concentração de suas operações de leasing em uma única empresa”. Pelo contexto, supõe-se que o BANCO ALVORADA seria a empresa a concentrar as operações de leasing, uma vez que foi esta pessoa jurídica que recebeu, mediante cessão, a carteira de arrendamento mercantil.

O problema é que essa justificativa mostrou-se completamente descompassada com a manifestação que o BRADESCO LEASING apresentou, no Relatório de Administração, em 30/01/2009. De acordo com o citado documento: “A organização Bradesco, visando a alcançar melhores níveis de competitividade e a consequente racionalização e redução dos custos operacionais, vem concentrando as operações de arrendamento mercantil na Bradesco Leasing S/A – Arrendamento Mercantil”. Percebam, Srs. Conselheiros, que a explicação oferecida para a Administração Tributária foi de que as cessões serviriam ao propósito de concentrar as atividades no BANCO ALVORA, ao passo que a informação dada ao “mercado” e aos investidores foi no sentido de que a BRADESCO LEASING é que seria a entidade do GRUPO BRADESCO para a qual as atividades de leasing seriam direcionadas. Esse desencontro de informações também serviu de indício para caracterizar o planejamento tributário, visto que mostrou a diferença entre a “vontade declarada” para a Fiscalização e a realidade do grupo empresarial.

O segundo aspecto sobre os contratos de cessão, que merece ser ressaltado, refere-se ao momento escolhido para formalizar a cessão. Conforme já explicitado acima, o BANCO ALVORADA e a BRADESCO LEASING resolveram firmar os contratos de cessão em 19/12/2008 e 29/12/2009. A escolha do momento não foi aleatória, pelo contrário, foi resultado da pretensão do GRUPO BRADESCO de aproveitar, da melhor forma possível, os efeitos fiscais advindos da cessão da carteira de leasing. Isso porque, ao final do exercício, já era possível verificar se seria vantajoso ou não, para fins fiscais, transferir os contratos de arrendamento mercantil para o BANCO ALVORADA. Nesse ponto, vale a pena transcrever trecho do acórdão recorrido, no qual foi analisada a consequência tributária almejada pelo GRUPO BRADESCO:

Na ocasião das cessões de contratos de arrendamento mercantil, era previsível que os contratos cedidos acarretariam superveniências de depreciação em 2008 e 2009, bastando, para se chegar a essa conclusão, calcular os ajustes previstos na Circular Bacen nº 1.429/89. Logo, era previsível que as cessões de contratos acarretassem aumento no lucro real da cedente e redução no lucro real da cessionária.

Por sua vez, a consulta ao sistema informatizado Sapli - Sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal, Lucro Inflacionário e Base Negativa da CSLL (fls. 782 a 785) indica que a Bradesco Leasing possuía saldo de prejuízos fiscais de R\$373.066.141,72 antes da

compensação efetuada em 31/12/2008 e a impugnante não possuía prejuízos fiscais de períodos anteriores a compensar. Assim, as cessões de contratos de arrendamento mercantile acarretariam a redução global no pagamento de IRPJ, pois reduziriam o IRPJ a ser pago pela impugnante e aumentariam em menor proporção (em razão da compensação de prejuízos fiscais) o IRPJ a ser pago pela Bradesco Leasing.

Novamente, as explicações da turma julgadora de primeira instância esclarecem, com precisão, qual o resultado tributário pretendido pelo GRUPO BRADESCO: a contribuinte poderia excluir receitas da base de cálculo do IRPJ, enquanto a BRADESCO LEASING liquidaria as receitas advindas da cessão com a utilização de prejuízo fiscal. Daí porque a autoridade fiscal afirmou, com razão, que a operação de cessão de carteira de leasing foi montada apenas para fins tributários. Com efeito, a intenção do GRUPO BRADESCO sempre foi usufruir a “carteira de leasing” de modo a alocar receitas e despesas, entre as empresas do grupo, da forma como julgava mais conveniente. Para isso, a contribuinte e a BRADESCO LEASING resolveram formalizar contratos de cessão da carteira de arrendamento mercantil sem propósito negocial, sem qualquer materialidade e totalmente artificiais. Implica dizer que tudo foi arranjado para que formalmente se tivesse uma cessão de contratos de leasing, para proporcionar o objetivo tributário idealizado pelo grupo empresarial. Portanto, os atos praticados apenas serviram para tentar justificar a utilização fiscal que a contribuinte não teria direito se os contratos permanecessem sob a titularidade da BRADESCO LEASING.

Não obstante todos os elementos e circunstâncias apontarem para a caracterização de negócios simulados e artificiais, a recorrente sustenta que os atos praticados eram legais e regulares. Nota-se que a contribuinte apresentou apenas uma defesa em termos gerais, sem rechaçar os elementos apontados pela autoridade fiscal como indícios de planejamento tributário abusivo. Significa dizer que a ausência de propósito negocial, mencionada pela autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal, não foi afastada pela contribuinte. Basta lembrar que a relevância do BANCO ALVORADA, para o setor de arrendamento mercantil do GRUPO BRADESCO, era meramente formal, visto que toda a administração, gestão e execução dos contratos permaneceu com a BRADESCO LEASING. Além disso, a justificativa externada pela contribuinte (vontade declarada) à Fiscalização mostrou-se diferente daquela apresentada pelo GRUPO BRADESCO ao “mercado”. Em relação a esses aspectos, não é suficiente alegar que o BANCO ALVORADA está autorizado a operar contratos de leasing e, por essa razão, justificar-se-iam as cessões realizadas.

No tocante ao resultado tributário, a contribuinte alega que não houve redução no pagamento de tributos e que teria ocorrido, no máximo, postergação do pagamento. Entretanto, a autoridade fiscal demonstrou que efetivamente houve redução da carga tributária, o que restou evidenciado após a análise das duas pessoas jurídicas que participaram das operações – o BANCO ALVORADA e a BRADESCO LEASING. Os quadros elaborados pela Fiscalização – os quais foram apresentado no TVF – deixaram claras as vantagens fiscais obtidas pelo GRUPO BRADESCO. Ademais, se houve postergação de pagamento, como afirma a recorrente, isso confirma que nos anos-calendário 2008 e 2009 a contribuinte deixou de pagar o montante de tributos que efetivamente devia. Significa dizer que o planejamento tributário montado pelo GRUPO BRADESCO realmente reduziu a carga tributária do grupo empresarial, de modo que a suposta postergação de pagamento não apagaria tal fato.

Todos esses pontos discutidos acima servem para demonstrar que os argumentos trazidos pela recorrente não conseguiram, em nenhum momento, justificar toda aquela operação envolvendo os contratos de arrendamento mercantil. Nesse ponto, não cabe qualquer alegação no sentido

de que a autoridade fiscal estaria se imiscuindo na seara privada dos particulares, com o intuito de determinar como as partes deveriam realizar o negócio. O GRUPO BRADESCO poderia proceder da maneira como melhor lhe conviesse, isto é, tem plena liberdade para remanejar a sua carteira de contratos de arrendamento mercantil. Entretanto, uma condição realmente fundamental e que deve ser exigida pela Administração Tributária é que os contribuintes somente registrem em seus documentos contábeis a operação que materialmente aconteceu. Mais precisamente, não é válido o registro das cessões de carteira de leasing, assim como as suas repercussões fiscais, quando se mostraram totalmente artificiais os negócios de cessão respectivos. Assim, privilegiam-se os aspectos materiais das operações, em detrimento dos elementos meramente formais

Diante disso, deve prevalecer a interpretação dos fatos que privilegia o conteúdo do negócio praticado, em detrimento da forma utilizada para realizá-lo. Implica dizer que o efeito tributário da operação deve ser definido de acordo com o que ocorreu materialmente, e não com a aparência que a contribuinte tentou dar ao fato. Nessa perspectiva, resta claro que a contribuinte não poderia ter excluído, da base de cálculo do IRPJ, as receitas de “superveniências de depreciação” provenientes dos contratos de leasing. Isso porque a cessão dos referidos contratos para a contribuinte foi apenas um ato formal, sem substância, no intuito de permitir o registro contábil e fiscal dessas receitas na contribuinte. Portanto, correto o entendimento da DRJ/SPO, ao confirmar o lançamento realizado pela autoridade fiscal.

Por todo o exposto, restou claro que a recorrente não poderia ter excluído, da base de cálculo do IRPJ, as receitas de “superveniências de depreciação” provenientes dos contratos de leasing, uma vez que, conforme amplamente demonstrado pela autuação fiscal, a cessão dos referidos contratos para a contribuinte foi apenas um ato formal, sem substância, no intuito de permitir o registro contábil e fiscal dessas receitas na autuada. *(destaques do original)*

Quanto à postergação, defende que o art. 273 do RIR/99 somente se aplica à inobservância do regime de competência, *hipótese diversa da tratada na presente autuação, que se refere a descon sideração, para fins fiscais, de operações de cessão de contratos de arrendamento mercantil*. Reitera as contrarrazões ao recurso voluntário antes apresentadas:

A contribuinte alega que teria ocorrido postergação de pagamento do IRPJ exigido pela autoridade fiscal, relativo aos anos-calendário 2008 e 2009. A autuação fiscal concentrou-se nos efeitos provocados pelas receitas de “superveniência de depreciação” e pelas despesas de “insuficiência de depreciação”, decorrentes de ajustes contábeis realizados em razão dos contratos de arrendamento mercantil. Considerando que a contribuinte excluiu indevidamente receitas de “superveniência de depreciação” nos citados anos, a recorrente argumenta que a eventual adição de despesas referentes a “insuficiência de depreciação”, na base de cálculo do IRPJ de anos posteriores, teria configurado a postergação de pagamento de tributo. Isso porque, segundo a recorrente, o resultado tributável do ano-calendário 2011 foi majorado pelas adições referentes a “insuficiência de depreciação” apuradas nos contratos de arrendamento mercantil, o que compensaria as exclusões indevidas dos anos-calendário de 2008 e 2009.

Entretanto, conforme salientado pela turma julgadora de primeira instância, a postergação prevista no art. 6º do Decreto-Lei no 1.598, de 1977, pressupõe a inobservância do regime de competência, e não é isso que aconteceu no presente processo administrativo. Com efeito, o Auto de Infração retrata uma situação de descon sideração de efeitos fiscais, resultantes do planejamento tributário abusivo realizado pelo GRUPO BRADESCO. Portanto, não houve mera inobservância do regime de competência, mas uma redução indevida da base de cálculo do IRPJ, que somente aconteceu por causa dos atos simulados e sem propósito negocial praticados pelas empresas do GRUPO BRADESCO.

Por outro lado, não é possível confundir o regime de diferimento da tributação como o instituto da postergação. A contribuinte menciona que as receitas de “superveniência de depreciação” caracterizam exclusões temporárias, que afetam a apuração do lucro real tanto período em que elas são excluídas, como no exercício no qual as respectivas “insuficiência de depreciação” serão adicionadas ao lucro real. Percebe-se, portanto, que esse regime apenas determina como os ajustes contábeis irão afetar o lucro real, reconhecendo que pode haver receitas ou despesas que não poderão aumentar ou diminuir a base de cálculo do IRPJ, respectivamente. Essa forma de apuração do lucro real se aproxima muito mais de um diferimento de tributação do que da postergação prevista no art. 6º do Decreto-Lei no 1.598, de 1977.

Nesse ponto, importante notar que não houve desrespeito ao regime de competência, pelo simples fato de que a contribuinte não poderia ter reconhecido como suas as receitas de “superveniência de depreciação” e, conseqüentemente, não poderia ter realizado as exclusões nos anos-calendário de 2008 e 2009. Por essas razões, deve ser rejeitada a preliminar suscitada pela recorrente, visto que não houve a alegada postergação.

Por fim, no que se refere à pretensão da Contribuinte de, *considerando a reclassificação dos fatos, aproveitar nos presentes autos o IRPJ que foi pago pela Bradesco Leasing (quem detinha originalmente os contratos de arrendamento mercantil que foram cedidos para o Banco Alvorada)*, invoca os fundamentos do acórdão recorrido quanto à impossibilidade de aproveitamento dos tributos pagos pela Bradesco Leasing por se tratar de pessoa jurídica distinta. Acrescenta, ainda, que:

Não obstante a clara impossibilidade de compensação pretendida por se tratar de pessoas jurídicas distintas, como argumento de reforço, ainda deve-se ter em mente que a Constituição Federal (CF) estabelece no art. 5º, II, que “*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”. É a consagração genérica do princípio da legalidade ou do primado da lei, o qual é basilar no Estado Democrático de Direito.

A par dessa previsão genérica do referido princípio, em relação à Administração Pública, a CF contém específica previsão no art. 37, caput, segundo o qual a “*administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência*”. (grifos da União)

Significa dizer que a Administração Pública, da qual a Receita Federal do Brasil (RFB) faz parte, tem o dever de atuar para a consecução do interesse público, porém tal atuação deve se dar de acordo com o que determina a lei, expressão essa entendida, hodiernamente, como vinculação à lei em sentido estrito e aos postulados de direito (princípios, regras, etc.).

Assim, cumpre analisar os textos normativos atinentes à compensação aos quais o agente público deve obediência.

Em primeiro lugar, o CTN em seus arts. 156, II, e 170 prescrevem o seguinte:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

(...)”

“Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, **autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.**

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém,

cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.” (sem grifos no original)

Como se pode concluir da leitura dos dispositivos transcritos, o CTN previu a compensação como forma de extinção do crédito tributário. Todavia, em atendimento ao princípio da legalidade acima mencionado, determinou que a extinção do crédito tributário por essa modalidade depende de lei autorizadora, que estabelecerá as condições e as garantias em que poderia ocorrer a compensação ou atribuiria à autoridade administrativa o estabelecimento dessas condições e garantias.

A fim de normatizar a forma pela qual se daria a compensação no âmbito tributário, foram editados diplomas legais, dentre os quais se destaca a Lei n. 9.430/96 e a IN SRF n.º 21/97, com as alterações promovidas pela IN n.º 73/97.

Dessa maneira, é importante verificar que a legislação em vigor na data do requerimento da contribuinte, assim dispunha sobre a compensação:

[...]

Referindo os arts. 73 e 74 da Lei n.º 9.430/96, bem como a Instrução Normativa SRF n.º 21/97, observa não ser possível aplicar os procedimentos legais decorrentes da compensação mediante *extinção do crédito tributário no âmbito do lançamento de ofício*, sendo que a compensação de ofício somente ocorre quando *o titular do direito à restituição ou ao ressarcimento tem débito vencido relativo a qualquer tributo ou contribuição sob sua administração*, nos termos do art. 7.º do Decreto-Lei n.º 2.287/86 e do art. 6.º do Decreto n.º 2.138/97. Já a compensação por iniciativa do sujeito passivo demanda a entrega de declaração na forma da legislação de regência, inclusive com *possibilidade de exercer o contraditório e a ampla defesa no procedimento, em caso de não homologação da compensação declarada, ou se prefere receber esses mesmos créditos através do procedimento de compensação*.

Cita precedente neste sentido e conclui:

Assim, considerando que a competência original para a apreciação da compensação pertence à autoridade lançadora e que a oportunidade para tal ocorre apenas ao final do contraditório, também não há como se deferir o pleito do contribuinte autuado, referente à compensação do IRPJ pago pela Bradesco Leasing, com o IRPJ exigido nos presentes autos.

Destarte, por qualquer dos prismas que se olhe a pretensão da recorrente, não se mostra possível a compensação do IRPJ pago pela Bradesco Leasing com o devido pela autuada recorrente.

Requer, assim, que seja negado provimento ao recurso especial, *mantendo-se o acórdão recorrido por seus próprios e jurídicos fundamentos*.

Voto Vencido

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

A Contribuinte, preliminarmente à demonstração das divergências, invoca o Manual de Admissibilidade de Recurso Especial no ponto em que permite a *demonstração de divergência jurisprudencial mediante o cotejo de acórdãos que, embora tratem de espécies de incidências diversas, se refiram a normas gerais*. Isto possivelmente porque a operação aqui questionada não é comum, e a Contribuinte pretende trazer a esta instância especial o debate acerca de sua admissibilidade e dos efeitos dela decorrentes.

Neste sentido, tem-se na primeira matéria – “Da impossibilidade de desconsideração dos negócios jurídicos realizados pelos contribuintes em razão de suposta falta de propósito negocial” – o destaque ao fato que a própria fiscalização *reconhece que tais negócios jurídicos são legais do ponto de vista contábil* e de que a DRJ *afastou a qualificação da penalidade*. Observando constar do voto condutor do acórdão recorrido que o *Banco Alvorada não teria apresentado razões econômicas, de cunho não tributário, para justificar as cessões dos contratos de leasing*, a Contribuinte indica os paradigmas nº 1302-002.623 e 1301-002.761, segundo os quais *não tem amparo em nosso ordenamento jurídico a desconsideração pelos agentes fiscais dos atos e negócios válidos e eficazes realizados pelo sujeito passivo, ainda que visando à economia tributária ou, nos dizeres do v. acórdão recorrido, desprovidos de propósito negocial*.

O recurso especial teve seguimento sob os seguintes fundamentos:

Realmente, enquanto os acórdãos paradigmas entenderam que não existe base legal para a desconsideração dos efeitos tributários de atos e negócios jurídicos válidos com base na alegação de ausência de propósito negocial/motivação extratributária, o v. acórdão recorrido concluiu em sentido diverso, afirmando ser “necessário que haja um propósito negocial” para que os atos e negócios jurídicos sejam oponíveis ao Fisco.

Embora as situações analisadas pelas decisões cotejadas não sejam idênticas, as diferenças entre elas não comprometem a caracterização da divergência jurisprudencial em relação à questão do propósito negocial, especialmente se considerarmos que o acórdão recorrido afastou as hipóteses de fraude e simulação em relação às operações que deram causa à autuação, e, mesmo assim, manteve o lançamento, o que reforça a importância do critério do propósito negocial na solução do caso.

Ocorre que, apesar de não haver questionamento à admissibilidade do recurso especial, o exame de mérito desta matéria se mostrou inviável, na medida em que a prevalência de uma das interpretações veiculadas nos acórdãos comparados, ou mesmo outra definição acerca da legislação tributária de regência, não soluciona a questão suscitada.

Isto porque a análise do voto condutor do acórdão recorrido permite constatar que a ausência de propósito negocial não se prestou como fundamento autônomo para manutenção da exigência, mas sim permeou uma construção pautada nos contornos específicos da operação questionada nestes autos, representativa de uma cessão de carteira de operações de arrendamento mercantil cuja administração permaneceu sendo exercida pela cedente, mas se prestou a carrear resultados na cessionária e reduzir-lhe o lucro tributável. Está expresso no voto condutor que houve dúvida acerca da efetivação do pagamento nas operações de cessão, embora não determinante para a acusação fiscal, bem como que foi apontada incompatibilidade entre a posição da *Organização Bradesco* em Relatório de Administração de 2008 e a prática aqui examinada, isso antes de o Conselheiro Relator Cláudio de Andrade Camerano incorporar, como razões de decidir, aquelas expostas pela autoridade julgadora de 1ª instância acerca de *outras questões suscitadas na acusação fiscal*. Veja-se:

Relembrando o que consta na acusação fiscal, constatou-se que com a entrada desta cessão de contratos de arrendamento mercantil, conforme apontado no TVF, o reflexo fiscal na demonstração de resultado da Recorrente, considerando os anos calendário de

2008 e 2009 (objeto do lançamento), foi a inclusão de uma expressiva redução na apuração do Lucro Real do Banco Alvorada (Recorrente):

[...]

As circunstâncias em que tais valores representativos da cessão de contratos de arrendamento mercantil ingressaram no Banco Alvorada é que deram a devida motivação à Fiscalização para desconsiderá-la, para fins fiscais.

Percorrendo o TVF, podemos perceber a irresignação da Fiscalização, quando nos relata que a Recorrente, apesar de habilitada para exercer operações de arrendamento mercantil, nunca a exerceu, tendo auferido até então rendimentos típicos de uma sociedade holding.

Que a Recorrente estaria, na verdade, funcionando como um “centro de custos”, e que tudo não teria passado de uma manobra visando a redução no pagamento de seus tributos, que, regularmente vinha apurando e recolhendo no exercício de suas atividades.

Conforma relatoriado, a Recorrente foi intimada a prestar vários esclarecimentos e/ou documentos que dessem o devido respaldo a esta cessão de créditos, que é uma operação permitida pelas regras do BACEN, entretanto, entendeu a Fiscalização, por força dos motivos já relatoriados, pela ausência de um propósito material, tendo esta operação de cessão de carteira de arrendamento mercantil sido desconsiderada, para fins tributários, pois efetivada “com exclusivo intuito de anular o impacto tributário provocado no IRPJ.”

[...]

Além da identidade nas respostas, que parecem ter sido feitas pela mesma pessoa, é curioso também, que nas Demonstrações Financeiras da Bradesco Leasing S/A – Arrendamento Mercantil, relativas ao ano-calendário de 2008, acostado às fls.401 a 406, constou uma posição exatamente ao contrário.

Uma vez que a transferência por cópia ao voto não se mostrou muito nítida, transcrevo o texto:

Relatório da Administração

A Organização Bradesco, visando a alcançar melhores níveis de competitividade, produtividade e a consequente racionalização e redução dos custos operacionais, **vem concentrando as operações de arrendamento mercantil na Bradesco Leasing S/A – Arrendamento Mercantil.**

O bom desempenho da Empresa está sedimentado na forma de atuação plenamente integrada à Rede de Agências do Banco Bradesco S/A, mantendo estratégias de diversificação dos negócios nos vários segmentos do mercado, bem como implementando acordos operacionais com grandes fabricantes, principalmente nos setores de veículos pesados e de máquinas e equipamentos.

[destaque não é do original]

Nítido o conflito entre as informações.

Ainda, depreende-se que a Recorrente teria adquirido então parte da carteira de arrendamento mercantil da Bradesco Leasing S/A - Arrendamento Mercantil e, ao que me parece, deve ter havido um custo de aquisição, aliás, neste sentido, veio uma outra intimação, por meio do Termo de Diligência Fiscal nº 02, -mesma numeração da anterior-, onde foi solicitado:

[...]

Apesar desta informação, não encontro nos autos os mencionados comprovantes, mas, entretanto, se existiram ou não os pagamentos tal não mereceu relevância por parte da autoridade fiscal.

[...]

Relativamente à outras questões suscitadas na acusação fiscal, então objeto de contestação pela Recorrente (as mesmas apresentadas na impugnação), entendo que já foram suficientemente debatidas pela decisão recorrida, posições que acato como razão de decidir e as reproduzo:

[...]

No caso em tela, as cessões de contrato não provocaram alterações substanciais nos contratos cedidos, visto que a Bradesco Leasing continuou a administrar os contratos após a cessão, de acordo com os instrumentos particulares de cessão de contratos de arrendamento mercantil (fls. 108 a 118):

[...]

Conforme se verifica nos instrumentos que formalizaram as cessões de contratos de arrendamento mercantil, a administração dos contratos cedidos continuou a ser feita pela Bradesco Leasing, tendo a mesma recebido poderes para, em seu próprio nome, praticar todos os atos relativos aos contratos cedidos.

[...]

Portanto, o legislador, ao disciplinar a cessão de contratos de arrendamento mercantil, considerou essas operações cercadas pelas circunstâncias que normalmente as acompanham, isto é, operações realizadas por meio do exercício regular do direito de auto-organização.

Entretanto, se o contribuinte tiver o objetivo único ou preponderante de pagar menos impostos, estará abusando do seu direito de auto-organização. Vale dizer, estará cometendo um ato ilícito, e, consequentemente, não poderá beneficiar-se dos seus efeitos.

[...]

No caso em tela, não foram apresentadas justificativas consistentes para a realização das operações de cessão de contratos de arrendamento mercantil, devendo-se apurar se as mesmas tiveram motivação tributária.

Na ocasião das cessões de contratos de arrendamento mercantil, era previsível que os contratos cedidos acarretariam superveniências de depreciação em 2008 e 2009, bastando, para se chegar a essa conclusão, calcular os ajustes previstos na Circular Bacen nº 1.429/89. Logo, era previsível que as cessões de contratos acarretassem aumento no lucro real da cedente e redução no lucro real da cessionária.

Por sua vez, a consulta ao sistema informatizado Sapli - Sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal, Lucro Inflacionário e Base Negativa da CSLL (fls. 782 a 785) indica que a Bradesco Leasing possuía saldo de prejuízos fiscais de R\$373.066.141,72 antes da compensação efetuada em 31/12/2008 e a impugnante não possuía prejuízos fiscais de períodos anteriores a compensar. Assim, as cessões de contratos de arrendamento mercantil acarretariam a redução global no pagamento de IRPJ, pois reduziriam o IRPJ a ser pago pela impugnante e aumentariam em menor proporção (em razão da compensação de prejuízos fiscais) o IRPJ a ser pago pela Bradesco Leasing.

Esse fato foi demonstrado pela fiscalização na tabela de fls. 461, abaixo reproduzida:

[...]

Portanto, as operações de cessão de contratos de arrendamento mercantil acarretaram redução no pagamento de IRPJ ainda que se faça a análise conjunta da impugnante com a Bradesco Leasing. Em relação à CSLL, Pis e Cofins, o resultado na análise conjunta seria neutro, pois os valores apurados a maior em uma empresa seriam equivalentes aos valores apurados a menor na outra empresa.

[...] (*destaques do original*)

A ausência de propósito negocial, nestes termos, é afirmada sob a premissa de que *o legislador, ao disciplinar a cessão de contratos de arrendamento mercantil, considerou essas operações cercadas pelas circunstâncias que normalmente as acompanham, isto é, operações realizadas por meio do exercício regular do direito de auto-organização, de modo que se o contribuinte tiver o objetivo único ou preponderante de pagar menos impostos, estará abusando do seu direito de auto-organização., e assim cometendo um ato ilícito, razão pela qual não poderá beneficiar-se dos seus efeitos. Ou seja, é o afastamento das circunstâncias que normalmente cercam esta espécie de operação que enseja a conclusão de ausência de propósito negocial, tendo em conta, ainda, que o fato de a qualificação da penalidade ter sido afastada não foi suficiente para infirmar a existência de ilícito na operação, que assim obstaculizou seus efeitos tributários.*

Assim, diante de uma cessão na qual *a administração dos contratos cedidos continuou a ser feita pela Bradesco Leasing, e promoveu redução global do pagamento dos tributos incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas, o Colegiado a quo entendeu pelo abuso no direito de auto-organização, dado o objetivo único ou preponderante de pagar menos impostos, sendo necessário que haja um propósito negocial, de modo que o exercício do direito seja regular.*

A confirmar a dependência dos contornos da operação para a decisão acerca da sua repercussão no âmbito tributário, vê-se na declaração de voto apresentada pela Conselheira Letícia Domingues Costa Braga, reproduzindo o voto vencido da Conselheira Livia De Carli Germano na resolução antes editada nestes autos, que a discordância em relação às conclusões da autoridade fiscal foram firmadas em razão do exame das provas reunidas para a conclusão de que *as operações não existiram. É sob esta ótica que a Conselheira Livia De Carli Germano constatara que os indícios levantados pela fiscalização não necessariamente indicam a inexistência das cessões, além de não denotarem comportamento contraditório, do que se conclui não serem suficientes para corroborar a autuação fiscal, e assim avançara para verificar se as cessões ora em comento tiveram “causa” ou, como preferem alguns, “propósito negocial”, em especial se o cessionário ocuparia tal posição, para assim poder pretender o efeito tributário do negócio celebrado.*

Ou seja, não bastou, no presente caso, decidir se a figura jurídica do propósito negocial poderia ser invocada para afastar efeitos tributários favoráveis ao sujeito passivo, decorrentes de uma operação inespecífica. O Colegiado *a quo* se debruçou sobre as características da cessão realizada e, enquanto a maioria qualificada, diante das evidências de que a cedente permaneceu administrando os contratos de arrendamento mercantil, concluiu que o único propósito da operação era atribuir despesas à autuada, a divergência entendeu que a operação tinha causa e consequências jurídicas impeditivas de sua desconsideração no âmbito tributário, na forma procedida pela autoridade lançadora.

Em suma, decidir se é possível desconsiderar *negócios jurídicos realizados pelos contribuintes em razão de suposta falta de propósito negocial* não seria suficiente para reconhecer que não merece subsistir o lançamento tributário em questão, posto não ser permitido à fiscalização desconsiderar os efeitos dos atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes, unicamente com base na alegação de que os mesmos tiveram apenas motivação de ordem tributária, como pleiteado no recurso especial, sob o suposto de que as cessões dos contratos de leasing são legítimas do ponto de vista do Direito Privado. Esta constatação não foi expressa no recorrido com tal autonomia, vez que há vicissitudes na operação afirmadas no seu

voto condutor, assim como o voto vencido, que orientou a divergência, traz argumentos no sentido de desmerecer tais vícios, reportando aspectos da operação não considerados na acusação fiscal

O paradigma nº 1302-002.623 trata de operação distinta, que ensejou a glosa de despesas de alugueis de automóveis apropriadas pela pessoa jurídica autuada. No recurso especial, a Contribuinte destaca desta decisão a objeção preliminar à motivação da glosa em *alegada inexistência de propósito negocial*, mas isto por *não haver disposição em lei que determine, identifique, ou aponte o que deve ser tido por “propósito negocial”*. Contudo, ao assim proceder, o outro Colegiado do CARF deixa de enfrentar a questão especificamente, e se dirige às outras evidências de que a operação não se efetivara na forma declarada contratualmente, analisando-a sob outros prismas, como se vê nos seguintes excertos:

No presente caso, a fiscalização considerou desnecessárias as despesas com alugueis de automóveis ao argumento que as empresas contratantes (locador e locatária) eram empresas de um mesmo Grupo Econômico de Fato. Para confirmar a condição de Grupo Econômico a autoridade fiscal utilizou-se, resumidamente, das seguintes constatações:

[...]

As razões utilizadas pelo fiscal para sustentar a desnecessidade das despesas referentes ao pagamento de aluguel de veículos foram: (i) inexistência de propósito negocial; (ii) descontinuidade dos pagamentos; e (iii) falta de cobrança/pagamento de juros ou multa moratória, como expressa o trecho do Termo de Constatação Fiscal (fls. 93/109) a seguir colacionado

[...]

De pronto, afasta-se a possibilidade de descon sideração do contrato com base na alegada inexistência de propósito negocial, tendo em conta o simples fato de não haver disposição em lei que determine, identifique, ou aponte o que deve ser tido por “propósito negocial”. Do mesmo modo, não cabe à autoridade fiscal a discricionariedade de apontar quais operações possuem e quais não possuem proposta negocial. Propósito negocial, desta feita, sequer pode ser considerada uma razão jurídica.

[...]

Logo, à luz dos documentos carreados aos autos até a apresentação da impugnação, era possível verificar-se que:

(i) no art. 1º dos contratos de locação de veículos, existia a previsão da cessão mediante locação de veículos;

(ii) No art. 6º destes contratos, estava estabelecido o prazo de 12 meses de vigência do contrato, prorrogável por igual período, conforme abaixo reproduzido:

[...]

A falta do pagamento de juros moratórios e multa, confirmada pelas recorrentes é, sim, uma situação anormal que causa estranheza aos olhos do Fisco. No entanto, a “só” constatação da falta de cobrança/pagamento de juros e multa da empresa fiscalizada pelo atraso nos pagamentos – atraso este, que a fiscalização reconhece ser normal na atividade comercial – não constitui indício suficiente a constituir presunção de cometimento de fraude.

[...]

No mesmo sentido, **não há qualquer indicação da autoridade fiscal quanto a diversidade de regimes de apuração entre as empresas contratantes; ou da existência de empresa deficitária e superavitária dentro do grupo econômico. Desta forma, não resta provada – nem ao menos indiciariamente – a hipótese de fraude.**

[..]

Como se observa acima, na 10ª Alteração Contratual da Roda Brasil LTDA., os sócios Cévulo Peçanha Belmok e Leandra Peçanha Belmok retiraram-se da sociedade levando patrimônios referentes a 12,5% de suas participações societárias, cujo valor era composto por 42 veículos de propriedade da Transportadora Belmok. **A mencionada constatação poderia impactar diretamente na aferição da necessidade dos pagamentos feitos pela Transportadora Belmok, caso restasse comprovado e indicado tratar-se dos mesmos veículos objeto do contrato de locação.** Entretanto, tal hipótese não foi apontada pelo auditor em seu Termo de Constatação Fiscal, de forma que a alegação de confusão patrimonial não pode ser aceita como motivo jurídico suficiente para a desconsideração do contrato firmado.

Novamente, **quando se fala na “só” constatação da falta de cobrança/pagamento de multa e juros, ou de confusão patrimonial**, reforça-se que estes, juntamente com outros – embora tenham contribuído para a formação do convencimento da autoridade fiscal – não podem ser aceitos como fatos, ou indícios, aptos a justificar a desconstituição dos negócios jurídicos praticados, porquanto nenhum deles sugere o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, que são elementos constitutivos do fato típico de fraude tributária.

Em suma, o acervo probatório reunido pela fiscalização demonstra-se inapto ou insuficiente para presumir-se o fato desconhecido e não provado, ou seja, que o pagamento de aluguéis de automóveis não era despesa necessária para a exploração das atividades, principais ou acessórias, vinculadas às fontes produtoras de rendimentos da empresa autuada. *(negrejou-se)*

Os trechos em destaque permitem, inclusive, cogitar que, caso estivesse frente à presente acusação fiscal, outra poderia ser a decisão do Colegiado que proferiu o paradigma, pois aqui houve demonstração equivalente à referida *existência de empresa deficitária e superavitária dentro do grupo econômico*, para além do deslocamento das despesas por conta da transferência de titularidade dos ativos, também referida como necessária no paradigma.

Tais evidências confirmam que a decisão deste paradigma está orientada pelos fatos que motivaram a acusação fiscal lá examinada. Tanto o é que afastar a falta de propósito negocial como motivação para a glosa das despesas não ensejou o cancelamento da exigência, demandando, ainda, várias inferências acerca da operação para aferição da subsistência de motivos para indedutibilidade dos valores glosados. E isto também porque a acusação de ausência de propósito negocial é afastada apenas pela imprecisão conceitual, em interpretação insuficiente para validar, nestes autos, o *exercício regular do direito de auto-organização*, negado dentre os fundamentos do acórdão recorrido.

O segundo paradigma nº 1301-002.761 também traz objeção à *desconsideração dos negócios jurídicos efetivamente praticados entre as partes* mediante equiparação de *motivação exclusivamente tributária à falta de propósito negocial*. A Contribuinte também destaca a afirmação, no voto condutor do paradigma, *de que os contribuintes possuem o direito de organizar os seus negócios com o objetivo de diminuir a sua carga tributária (elisão fiscal)*. Contudo, estes excertos já indicam que tais interpretações partem da premissa de que os negócios jurídicos reúnem contornos próprios para serem considerados *efetivamente praticados*, ainda que com vistas à diminuição da carga tributária.

E, de fato, voto condutor do paradigma está centrado na *legitimidade ou não da redução de capital social e da subsequente entrega de ativos à acionista por valor contábil*, de modo que o ganho de capital decorrente da alienação destes ativos foi tributado de forma menos gravosa no âmbito do IRPF devido pelos acionistas pessoa física. Nessa avaliação, por sua vez, tem-se em conta especificamente a regra expressa no art. 22 da Lei nº 9.249/95, que permite a

devolução de capital a valor contábil, o que afeta substancialmente o juízo acerca de atos com *motivação exclusivamente tributária*, e a conclusão assim expressa no paradigma:

A redução do capital social da recorrente ocorreu dentro dos ditames da lei, não havendo nos autos demonstração (prova) de ter ocorrido qualquer pacto simulatório ou prejuízos a credores. Nessas circunstâncias, não há como mitigar ou retirar a soberania da Assembleia pela deliberação da redução do capital, quando cabe exclusivamente a ela, repita-se, a determinação do capital social adequado para o desempenho das atividades sociais da empresa.

[...]

Também não há que prevalecer o entendimento de desconsiderar a venda da ZAR pelas pessoas físicas, atribuindo-se ganho artificialmente à FMA, com base na alegação de que não teria havido motivação extratributária para redução de capital da FMA, sob o argumento de que as tratativas para a alienação da ZAR teriam sido iniciadas anteriormente àquela operação societária (itens 78 a 89 do TVF).

[...]

Vê-se ainda que a redução de capital da FMA foi deliberada por meio de Reunião de Quotistas realizada em 08.04.2010, portanto, anteriormente às datas constantes das referidas minutas. Desta forma, ainda que simples minutas desprovidas de assinaturas pudessem ser consideradas como "prova", a deliberação para redução de capital da FMA ocorreu antes das referidas minutas.

Somente depois de demonstrada a compatibilidade das operações com a permissão legal de redução de capital por valor contábil, o Conselheiro Relator José Eduardo Dornellas de Souza passa a discorrer sobre elisão e o direito de organização com o objetivo de diminuir a carga tributária, para consignar, de forma expressamente subsidiária em relação ao conteúdo decisório firmado a partir dos contornos da operação e da legislação específica de regência, o que segue:

Desta forma, a alegação de que a redução de capital da FMA foi motivada por razões exclusivamente tributárias, **ainda que fosse verdadeira**, jamais poderia servir como fundamento válido para a desconsideração da venda da ZAR pelas pessoas físicas, como pretendem os agentes fiscais. Vejamos a lição de Hugo de Brito Machado:

[...]

Desta forma, ao desconsiderar os negócios jurídicos celebrados, com base na alegação de que as partes envolvidas foram motivadas exclusivamente pela economia de tributos, entendo que tal atitude significa anular a liberdade de auto-organização dos contribuintes, ou seja, a própria possibilidade de elisão fiscal, obrigando-os a executar os seus negócios da maneira mais onerosa do ponto de vista fiscal.

[...]

Cumprе esclarecer, ainda, que não se deve confundir a exigência de "motivo extratributário", pretendida, como nos parece, pela fiscalização, com o requisito de "propósito negocial", assim entendido em seu sentido próprio de "causa típica" do negócio jurídico, representativa da sua finalidade econômica ou social. A propósito dessa distinção, diz Fábio Piovesan Bozza:

[...]

Como exemplo de ausência de propósito negocial (vício de causa), o mesmo autor menciona a chamada operação "casa-separa", na qual há um evidente desconformidade entre a conduta efetiva das partes e a função que caracteriza o negócio societário, que é a exploração conjunta de uma atividade econômica visando à repartição dos resultados auferidos:

[...]

Como se percebe, a ausência de causa é um vício grave que compromete a própria veracidade do negócio jurídico, não podendo ser equiparada à simples ausência de "motivo extratributário". A ausência de causa é o que ocorre no caso de operações simuladas, existentes unicamente no papel e destituídas de substância econômica, que não é a hipótese destes autos.

No presente caso, todos os negócios jurídicos praticados (redução de capital da FMA, compra e venda da ZAR pelas pessoas físicas, etc) produziram todos os efeitos jurídicos, conferiram e transferiram direitos aos seus verdadeiros titulares, não ocorrendo qualquer desconformidade entre as fórmulas jurídicas utilizadas e a conduta efetivamente praticada pelas partes.

Enfim, a alegada "motivação exclusivamente tributária" não pode ser equiparada à falta de "propósito negocial" (i.e ausência de causa), não servindo como fundamento jurídico para desconconsideração dos negócios jurídicos efetivamente praticados entre as partes. Nessa linha, é importante destacar que o direito positivo brasileiro somente autoriza a desconconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de economia tributária nas hipóteses de fraude ou simulação (CTN, art. 149).

[...]

Em suma, não há qualquer base legal para utilização do conceito de "ausência de motivação extratributária", como fundamento autônomo para desconconsideração dos efeitos tributários da venda da ZAR pelos membros da Família Marco Antonio. Pelo contrário, conforme visto, o objetivo de economia tributária corresponde a uma finalidade legítima e protegida pela Constituição Federal.

Assim, devem ser rejeitadas as considerações pontuadas pela fiscalização e decisão recorrida, concluindo-se que as operações praticadas são lícitas, reais e resultam do regular cumprimento da legislação em vigor, não havendo, no caso, qualquer abuso de planejamento tributário. (*negrejou-se*)

Assim, para além de os excertos do paradigma invocados pela Contribuinte não apresentarem a autonomia necessária para afetarem operações distintas, neste segundo paradigma ainda se tem a clara expressão destes argumentos como *obiter dictum*.

Conclui-se, do exposto, que a Contribuinte não logrou indicar paradigma que interpretasse a matéria apresentada em contexto de "normas gerais", mas sim em razão das circunstâncias fáticas específicas dos casos lá analisados, que, por serem distintas daquelas examinadas nestes autos, impedem a caracterização do dissídio jurisprudencial.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é "tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência" ou que se "agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente"

(Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na matéria “Da impossibilidade de desconsideração dos negócios jurídicos realizados pelos contribuintes em razão de suposta falta de propósito negocial”.

Na segunda matéria – “Da inexistência de falta de pagamento do IRPJ exigido, mas apenas postergação desse pagamento para períodos posteriores” – o seguimento do recurso especial da Contribuinte se deu sob os seguintes fundamentos:

A argumentação da contribuinte é no sentido de que, uma vez desconsiderada (pela Fiscalização) as cessões dos contratos de arrendamento mercantil, isso não poderia ter repercussão tributária apenas nos anos em que essas cessões ocorreram, porque os contratos continuaram a produzir efeitos nos períodos subsequentes (receitas e despesas), abarcando inclusive os ajustes (adições/exclusões) que vão sendo feitos em decorrência das insuficiências e superveniências de depreciação.

A matéria tratada no presente tópico também guarda relação com a questão da neutralidade tributária dos registros contábeis a título de insuficiência ou superveniência de depreciação.

Como paradigma, a contribuinte apresentou acórdão que tratou de lançamento que teve por base as mesmas operações tratadas nos presentes autos, mas cuidando dos reflexos tributários nos anos-calendário 2011/2012.

Vê-se que enquanto o paradigma entendeu que a Fiscalização deveria verificar os efeitos decorrentes da desconsideração das cessões dos contratos de arrendamento mercantil em todos os períodos de apuração nos quais se verificaram reflexos fiscais de tais negócios jurídicos (até o momento do lançamento), o acórdão recorrido restringiu sua análise aos anos-calendário em que ocorreram as cessões dos contratos de arrendamento mercantil (2008/2009).

Mais uma vez o exame de mérito da divergência evidencia que a admissibilidade do recurso especial merece ressalvas. Isto porque o fato de os julgados comparados reportarem efeitos tributários das mesmas cessões de contratos de arrendamento mercantil não significa que esses efeitos tributários tenham se submetido a semelhante tratamento fiscal e que a mesma legislação tributária tenha sido analisada nos acórdãos comparados para evidenciar divergência jurisprudencial. Minimamente, para tanto, os casos deveriam decorrer de infrações semelhantes imputadas à Contribuinte. Contudo, se a questão aqui posta, e decidida de forma contrária aos interesses da Contribuinte, não foi examinada no paradigma, analisá-la aqui significaria atribuir a esta instância especial competência equivalente a uma terceira instância de julgamento. Necessário, assim, adentrar aos contornos dos litígios comparados.

O paradigma nº 1301-004.422 teve em conta exigência de CSLL formulada contra a Contribuinte nos anos-calendário 2011 e 2012, por falta de adição à base de cálculo daquela contribuição das despesas escrituradas a título de “insuficiência de depreciação”. A autoridade lançadora entendera que tais valores, por corresponderem a ajuste dos contratos de bens arrendados a valor presente, teriam natureza de provisão e seriam indedutíveis naquele momento.

De plano constata-se, portanto, que não houve qualquer objeção inicial à repercussão tributária das cessões promovidas em 2008 e 2009. No lançamento examinado neste paradigma foi apontado, apenas, que valores adicionados à apuração do lucro real deveriam ter sido, também, adicionados na apuração da CSLL, por caracterizarem provisão.

Impugnada a exigência, a autoridade julgadora de 1ª instância converteu o julgamento em diligência, *levando em conta a possibilidade de a desconsideração das operações de arrendamento mercantil nos anos de 2008 e 2009, objeto do processo 10580.731548/2013-06, ter reflexo nas operações de mesma natureza* referidas naquela autuação. Confirmando-se que os ajustes *decorreram exclusivamente das operações de cessão de carteira de arrendamento mercantil ocorridas em 19/12/2008 e 29/12/2009*, a autoridade julgadora de 1ª instância cancelou a exigência sob os seguintes fundamentos incorporados no paradigma para negativa de provimento ao recurso de ofício:

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 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 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.

[...]

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.

[...]

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.

[...]

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, anos-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.

[...]

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.

Note-se que a decisão de 1ª instância traz, em sua primeira parte, a análise da infração específica imputada naqueles autos e já deduz argumentos suficientes para cancelar a exigência. Inobstante, adianta-se, na segunda parte, em patente *obiter dictum* reconhecido na expressão “muito embora o julgamento deva-se de limitar à matéria impugnada”, apontando a incompatibilidade daquela exigência com as premissas do lançamento formalizado nestes autos, assim adicionando outros elementos para aquela exoneração.

Em sua primeira parte, a decisão de 1ª instância confirma a exigência legal de adição das despesas escrituradas a título de “*insuficiência de depreciação*”, inclusive citando vários precedentes da Súmula CARF nº 136¹, posteriormente aprovada por esta 1ª Turma. Contudo, uma vez confirmado que as adições exigidas em 2011 e 2012 decorriam dos mesmos contratos cedidos à Contribuinte desde 2008, a autoridade julgadora de 1ª instância inicialmente demonstrou que, como nos anos-calendário 2008 a 2010 houve superveniência de depreciação que deixou de ser excluída da base de cálculo da CSLL, haveria *uma antecipação da tributação do resultado da carteira de leasing*, mediante recomposição da apuração da CSLL devida em todos os períodos, e que os valores assim antecipados eram suficientes *para compensar integralmente a contribuição apurada nos anos-calendário 2011 e 2012*. Vale destacar que esta

¹ 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.

abordagem tem em conta, apenas, os efeitos da insuficiência e superveniência de depreciação, dado o lançamento se circunscrever à exigência de adição da primeira.

Já na segunda parte da decisão, invocando a decisão adotada na mesma sessão de julgamento no processo nº 10580.728890/2016-63, correspondente à exigência de IRPJ nos anos-calendário 2011 e 2012, a autoridade julgadora de 1ª instância acrescentou que também deveriam ser anulados os *efeitos das cessões da carteira de arrendamento, ocorridas em 19/12/2008 e 29/12/2009*, com adição das despesas e exclusão das rendas de arrendamento mercantil, assim recompondo a apuração de todos os períodos desde 2008, para identificar *CSLL apurada a maior que a devida* em todos eles, inclusive nos anos-calendário 2011 e 2012. Ou seja, aplicando as consequências do entendimento semelhante ao firmado nestes autos, no sentido da negativa de efeitos tributários à cessão dos contratos, concluiu serem inexigíveis as adições que motivavam aquele lançamento.

Esclareça-se, por oportuno, que o voto condutor do paradigma refere a Súmula CARF nº 136 depois da transcrição dos fundamentos da decisão de 1ª instância e, embora tal súmula validasse a exigência formulada no paradigma, ainda assim o Colegiado *a quo* nega provimento ao recurso de ofício. Reconhece, dessa forma, *a insubsistência do lançamento* afirmada na decisão de 1ª instância em razão de a anulação dos efeitos tributários *das cessões da carteira de arrendamento, ocorridas em 19/12/2008 e 29/12/2009* não gerar CSLL a ser exigida em nenhum dos anos-calendário desde 2008.

Nestes termos, nota-se uma convergência da decisão do paradigma com o recorrido no ponto em que não admite os efeitos tributários dos contratos de arrendamento mercantil cedidos, e também anula, como efeitos tributários *das cessões da carteira de arrendamento, ocorridas em 19/12/2008 e 29/12/2009*, as rendas destas mesmas operações. Contudo, nos cálculos assim procedidos, como as rendas são superiores às despesas, evidencia-se a redução na base de cálculo da CSLL originalmente apurada pela Contribuinte.

E este é o ponto determinante para não caracterização da divergência jurisprudencial suscitada pela Contribuinte, vez que a inexistência de CSLL suplementar devida nos períodos de 2008 a 2012 impediu qualquer abordagem, no paradigma, acerca de postergação.

Ressalte-se que o debate pretendido pela Contribuinte não diz respeito a eventual inexistência de lucro tributável se desconsiderados os efeitos das cessões questionadas. A discussão veiculada no recurso especial se refere à inaplicabilidade do art. 6º, §§4º a 7º do Decreto-lei nº 1.598/77, expressa pelo Colegiado *a quo*, sendo que a pretensão da Contribuinte sequer é ver afirmado o entendimento do paradigma, mas sim ver restabelecido o *entendimento anteriormente manifestado pela própria C. Turma recorrida no caso concreto, consubstanciado na Resolução nº 1401-000.444, de 14/02/2017, da lavra do i. Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, segundo o qual a fiscalização deveria ter considerado os efeitos das cessões dos contratos de leasing em todos os períodos, não apenas nos períodos autuados, bem como o resultado da diligência fiscal realizada, que constatou a efetiva ocorrência de mera postergação do pagamento do IRPJ no caso concreto, e manteve a exigência fiscal em foco.*

Contudo, como adiantado, a discussão acerca de postergação só tem lugar se, num primeiro momento, houver tributo devido e não recolhido no período fiscalizado. Como no paradigma foi declarado insubsistente o lançamento formalizado em 2011 e 2012, porque não observada a *neutralidade tributária para as operações de leasing*, sequer se cogitou de efeitos de postergação, muito embora se tenha afirmado que *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 acórdão recorrido traz relatado que:

Em atendimento às diligências demandadas, a autoridade diligenciadora elaborou o RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA (fls.1666 a 1673), onde, frente a dados informados pela Contribuinte, e utilizando-se da sistemática de apuração do imposto efetuada pela Fiscalização, apurou os valores de imposto que entendeu postergados, segundo os quatro métodos determinados na Resolução do CARF, demonstrados em anexo único ao Relatório.

Cientificada do Relatório, a Recorrente apresentou seus esclarecimentos (fls.1679 a 1685), onde ratificou o que havia sido apontado na impugnação e no recurso, acerca da postergação, fazendo alguns questionamentos na conclusão das diligências, direcionados aos resultados apontados nos quatro métodos então demonstrados, tendo a Recorrente apresentado seus próprios cálculos, então acostados às fls.1689 a 1691 – Demonstrativos de Cálculo.

Posteriormente ao recurso voluntário, juntou-se aos autos petição da Recorrente onde anexa decisão de DRJ de outro processo, de outros fatos geradores, tratando de tema de insuficiência de depreciação, relativamente à CSLL, em operações de arrendamento mercantil onde a Recorrente era parte interessada e obteve decisão favorável daquela instância.

O Colegiado *a quo*, por sua vez, para além de negar a aplicação do art. 6º, §§4º a 7º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, por entender que se referem *expressamente à “inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro”*, ou seja, refere-se à inobservância do regime de competência, hipótese diversa da tratada na presente autuação, que se refere a desconsideração, para fins fiscais, de operações de cessão de contratos de arrendamento mercantil, ainda referiu as especificidades do registro de depreciação das sociedades de arrendamento mercantil, observando o provisionamento de obrigações fiscais diferidas sobre superveniência de depreciação, para concluir *não se tratar de caso/situação que envolva postergação de imposto*, e assim deixar de comentar os desdobramentos posteriores, tais como resultado de diligências e aditamento da Recorrente.

Tais cálculos de postergação, por sua vez, estão expressos no relatório de diligência, e tendo em conta as apurações do lucro tributável no âmbito do IRPJ, não da CSLL. Neste proceder, a autoridade fiscal encarregada da diligência considerou também as adições e exclusões que a Contribuinte promoveu no âmbito daquele imposto, diversamente da conduta da Contribuinte em relação à CSLL. É dessa forma que, aplicando o mesmo critério aqui adotado pela autoridade lançadora para apurar IRPJ devido nos anos-calendário 2008 e 2009, evidenciou-se que nos anos-calendário 2010 a 2012 o IRPJ apurado originalmente seria superior ao devido sobre a base de cálculo ajustada. Veja-se:

13. Depois, analisamos os lançamentos posteriores nas contas de resultado e os reflexos na apuração da base de cálculo do IRPJ. O quadro abaixo demonstra os lançamentos entre 2008 e 2012:

[...]

14. Os lançamentos do Lalur foram efetuados originalmente pelo contribuinte e anulados pela fiscalização. A insuficiência tinha sido adicionada e a superveniência excluída.

15. Já os lançamentos em contas de resultado foram incluídos na apuração do lucro real pela fiscalização. As receitas foram excluídas e as despesas adicionadas.

16. Dessa forma, temos, por exemplo, que no ano-calendário 2008 o ajuste efetuado pela fiscalização foi a anulação da exclusão de R\$ 172.932.257,55, a adição de R\$ 189.259.192,30 e a exclusão de R\$ 201.968.412,64, que resultou no ajuste total de R\$ 160.223.037,21 (item 9).

17. Efetuada a anulação dos efeitos da cessão dos contratos de arrendamento nos períodos posteriores a 2009, conforme metodologia adotada no trabalho anterior, os ajustes decorrentes desta operação tiveram o seguinte impacto na apuração do IRPJ:

[...]

18. Em decorrência dos lançamentos de arrendamento mercantil, o contribuinte apresentou prejuízo fiscal no ano-calendário 2009, que foi utilizado para compensação entre 2010 e 2012. Com a anulação das operações de arrendamento, o prejuízo fiscal deixou de existir e, conseqüentemente, foi efetuado a glosa nos lançamentos de ajuste.

19. Assim, considerando as tabelas dos itens 9, 13 e 17, temos que, no período de 2008 a 2012, a anulação dos efeitos das operações decorrentes das cessões dos contratos de arrendamento teve o seguinte resultado na apuração do IRPJ:

[...]

20. Nos anos-calendário de 2008 a 2010, a anulação das operações resultou em um aumento do IRPJ no valor de R\$ 165.125.508,08. Já nos anos de 2011 e 2012, o IRPJ reduziu em R\$ 234.866.672,00, resultando numa redução total de R\$ 69.741.163,92 entre 2008 e 2012.

21. Assim, ao considerarmos a anulação dos efeitos das operações de cessão dos contratos de arrendamento no período compreendido entre 2008 e 2012, temos que o contribuinte apurou IRPJ em valor superior ao que seria devido após a aludida anulação.

Assim, enquanto no paradigma a anulação dos efeitos tributários da cessão não evidencia CSLL apurada a menor em nenhum dos anos-calendários a partir de 2008, vez que as primeiras apurações teriam gerado CSLL superior à devida, antecipando o apurado em 2011 e 2012, no recorrido há IRPJ devido nos anos-calendário 2008 e 2009, e nos anos-calendário subsequentes há IRPJ originalmente apurado em valor superior ao recalculado. Contudo, somente neste segundo contexto é que se discute postergação, ou seja, a existência de recolhimentos a maior em períodos subsequentes que permitiriam a pretensão de sua imputação aos tributos devidos e não recolhidos nos períodos fiscalizados. Quando a autoridade julgadora de 1ª instância conclui, no paradigma, que não há CSLL devida em nenhum dos períodos afetados pela cessão dos contratos, ela simplesmente não tem razão para se manifestar sobre a postergação de recolhimentos. Naquele caso houve, em verdade, antecipação de recolhimento, e não postergação.

Consequência disso é a inexistência, no paradigma, de qualquer discussão acerca dos dispositivos legais que fundamentam o art. 273 do RIR/99, e que a Contribuinte pretende ver debatidos nesta instância especial. A demonstração do dissídio jurisprudencial veiculada no recurso especial deixa patente a incapacidade da Contribuinte de expor a interpretação divergente do Colegiado que proferiu o paradigma acerca da legislação que pretende trazer ao exame desta instância especial:

Parece claro, portanto, que **os v. acórdãos recorridos e paradigma (doc. 03) deram interpretação divergente ao art. 6º, §§ 4º a 7º, do Decreto-lei nº 1.598/77**, pois enquanto o v. acórdão paradigma corretamente entendeu que a fiscalização deveria verificar os efeitos decorrentes da desconsideração das cessões dos contratos de arrendamento mercantil em todos os períodos de apuração, nos quais se verificaram reflexos fiscais de tais negócios jurídicos, o v. acórdão recorrido “data venia” de maneira completamente equivocada decidiu que tal dispositivo legal não se aplicaria ao caso dos autos, **mantendo incólume o lançamento do IRPJ, mesmo depois de ser constatado em diligências fiscais “que, anulados os efeitos das operações de cessão**

da carteira de arrendamento mercantil, ocorridos em 19/12/2008 e 29/12/2009, o sujeito passivo, nos anos-calendário 2011 e 2012, apurou um IRPJ A MAIOR no valor de R\$ 92.594.362,39 e R\$ 142.272.309,61, respectivamente". (destaques do original)

Como demonstrado, quando o acórdão paradigma refere a verificação feita pela fiscalização acerca dos *efeitos decorrentes da desconsideração das cessões dos contratos de arrendamento mercantil em todos os períodos de apuração, nos quais se verificaram reflexos fiscais de tais negócios jurídicos*, o outro Colegiado do CARF tem em conta acusação fiscal que apenas exigiu adição, à base de cálculo da CSLL, de “insuficiência de depreciação”, e em apurações que não resultaram em CSLL menor que a devida no conjunto das operações desde 2008, razão pela qual não se manifesta acerca de situação equivalente à referida nestes autos, nos quais há IRPJ devido nos anos-calendário 2008 e 2009, e ademais por *desconsideração, para fins fiscais, de operações de cessão de contratos de arrendamento mercantil*, e não apenas por falta de adição de um dos efeitos tributários desta operação.

Frise-se que o paradigma tem em conta exigências nos dois últimos períodos analisados, o que já seria suficiente para não se discutir, ali, eventual postergação, podendo se verificar, no máximo, antecipação de recolhimentos no confronto com os demais períodos que lhes são anteriores.

Possivelmente o objetivo da Contribuinte era ver prevalecer, aqui, a importância da reconstituição da apuração em todos os períodos afetados pelas repercussões tributárias dos contratos cedidos. Contudo, o Colegiado *a quo* não desconsiderou o fato de as apurações subsequentes aos períodos autuados revelarem incidência tributária superior à que seria devida se os contratos cedidos não afetasse a apuração do lucro real. Apenas entendeu que as disposições do art. 6º, §§ 4º a 7º, do Decreto-lei nº 1.598/77 não imporiam, no contexto de *desconsideração, para fins fiscais, de operações de cessão de contratos de arrendamento mercantil*, que fossem reconhecidos os efeitos da postergação. E este debate, na forma antes exposta, não está presente no paradigma.

Por fim, vale ter em conta que o recurso especial da Contribuinte invoca como premissa fática da divergência jurisprudencial o fato de haver postergação demonstrada **apenas em relação ao IRPJ** lançado nos anos-calendário 2008 e 2009, reconhece que apenas **parte dos valores aqui glosados** se referem a exclusões temporárias, e se apoia na Resolução nº 1401-000.444 que apontou a necessidade de se considerar os efeitos das cessões de contratos de *leasing* em todos os períodos, para assim afirmar a divergência com o paradigma que primeiro se pautou nas distintas premissas acusatórias lá presentes para cancelar a exigência de CSLL, antes de referir os argumentos descritos pela Contribuinte como caracterizadores da divergência jurisprudencial. E, sob este suposto dissídio jurisprudencial acerca do art. 6º, §§ 4º a 7º do Decreto-lei nº 1.598/77, que sequer é cogitado no paradigma, a Contribuinte pretende neste ponto do recurso especial, afirmando que *a ocorrência da postergação é ponto indisputado*, ver declarada a nulidade do lançamento, à semelhança do que já decidido em outro precedente desta 1ª Turma.

Assim, ainda que se vislumbre alguma divergência jurisprudencial acerca da formatação da acusação fiscal na temática presente, o cenário fático mais amplo do acórdão recorrido, que se pautou na circunstâncias específicas de o lançamento decorrer de *desconsideração, para fins fiscais, de operações de cessão de contratos de arrendamento mercantil*, e não de mera exigência de adição de “insuficiência de depreciação” de caráter temporário, demandará que se adentre a aspectos fáticos e jurídicos que não foram cogitados no paradigma e que estão sendo discutidos, apenas, nestes autos.

Para maior clareza, este é o último parágrafo da abordagem de mérito da Contribuinte em seu recurso especial:

Nesse contexto, **considerando-se que o efeito fiscal das operações desconsideradas pela fiscalização é simplesmente uma exclusão temporária da base de cálculo dos tributos exigidos, tal desconsideração gera justamente “inexatidão quanto ao período-base”, razão pela qual não procede a objeção trazida pelo v. acórdão recorrido**, devendo-se aplicar ao caso concreto as regras acima mencionadas, tal como feito pelo v. acórdão paradigma.

Esta é a razão pela qual se insiste na inexistência de divergência jurisprudencial demonstrada neste ponto: o paradigma não analisou *o efeito fiscal das operações desconsideradas pela fiscalização*, não reconheceu que ele consiste *simplesmente numa exclusão temporária da base de cálculo dos tributos exigidos*, e isto basicamente porque não foi lá analisada a *desconsideração, para fins fiscais, de operações de cessão de contratos de arrendamento mercantil*, mas sim mera exigência de adição de “insuficiência de depreciação” de caráter temporário, e ainda apenas na base de cálculo da CSLL, não lançada nestes autos.

Conclui-se, do exposto, que a Contribuinte não logrou demonstrar a interpretação divergente do art. 6º, §§ 4º a 7º, do Decreto-lei nº 1.598/77, no paradigma indicado, razão pela qual deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Por fim, na quarta matéria veiculada em recurso especial, aqui tratada como terceira matéria que teve seguimento em exame de admissibilidade – “Da necessidade de considerar os efeitos fiscais operados na cedente da carteira dos contratos de *leasing*” – a Contribuinte apontou divergência jurisprudencial em face do Acórdão nº 1402-002.959, segundo o qual caberia *o aproveitamento dos tributos pagos pelas pessoas envolvidas na operação*, e do Acórdão nº 1402-003.731, que admitiu *o aproveitamento do imposto pago por terceiro envolvido no ato jurídico desconsiderado pela fiscalização*.

O seguimento do recurso especial, nesta parte, se deu sob os seguintes fundamentos:

A questão guarda semelhança com o que foi analisado no tópico anterior. Mas nesse caso o que a contribuinte busca é, considerando a reclassificação dos fatos, aproveitar nos presentes autos o IRPJ que foi pago pela Bradesco Leasing (quem detinha originalmente os contratos de arrendamento mercantil que foram cedidos para o Banco Alvorada).

Ou seja, a contribuinte pretende deduzir do IRPJ que lhe está sendo exigido nos presentes autos, o IRPJ que teria sido pago a mais pela Bradesco Leasing em razão das mesmas transferências de contratos de arrendamento mercantil (que foram desconsideradas pela Fiscalização).

Vê-se que neste quarto tópico a divergência suscitada já envolve “compensação” entre mesmo tributo (imposto sobre a renda).

E o segundo paradigma deixa bem explícito que isso é um aspecto relevante, como já mencionado:

Ressalte-se que aqui não se está falando em compensação nos termos da legislação pertinente ao PER/Dcomp, e sim, o aproveitamento de valores pagos por conta da compreensão que a operação original foi desconstituída, e na nova operação entendida como a real pela autoridade fiscal autuante, haveria o mesmo tributo a pagar.

Os paradigmas trataram de situação em que houve mudança de titularidade das ações/quotas que seriam vendidas, e isso foi considerado como um artifício engendrado para reduzir a tributação sobre a renda (na ótica do conjunto das pessoas interessadas).

De forma semelhante, o acórdão recorrido tratou de situação em que houve mudança de titularidade dos contratos de arrendamento mercantil, o que também foi considerado como um artifício para reduzir a tributação sobre a renda (na ótica do conjunto das empresas – grupo econômico).

Entretanto, no caso dos paradigmas, diferentemente do que ocorreu no recorrido, foi admitido o aproveitamento do imposto de renda pago no contexto da situação original (que foi desconsiderada pela Fiscalização), a despeito de esse pagamento ter sido feito por contribuinte distinto daquele que foi autuado.

Mais uma vez, porém, constata-se que o racional dos paradigmas indicados não reforma os fundamentos do acórdão recorrido.

Como ponto de partida do dissídio jurisprudencial, a Contribuinte refere excertos da decisão de 1ª instância adotados no acórdão recorrido, na parte em que a operação é analisada de forma global, referindo a demonstração elaborada pela autoridade lançadora contemplando, também os resultados fiscais da Bradesco Leasing S/A Arrendamento Mercantil, cujo lucro foi majorado na mesma proporção da redução promovida na apuração da Contribuinte, mas lá sujeitando-se a menor incidência em razão da compensação de prejuízos fiscais. Ao referir que *as operações de cessão de contratos de arrendamento mercantil acarretaram redução no pagamento de IRPJ ainda que se faça a análise conjunta da impugnante com a Bradesco Leasing*, a decisão assim enfrentou o argumento oposto em impugnação:

Em relação ao argumento apresentado pela impugnante de que os lançamentos deveriam ter sido feitos pelas diferenças apontadas na tabela acima, há que se observar que esses cálculos foram efetuados pela fiscalização apenas para demonstrar que haveria economia tributária mesmo que se considerasse o conjunto (cedente e cessionária).

Cabe ressaltar que, ao se fazer a autuação relativa à impugnante, não seria possível deduzir o IRPJ pago pela Bradesco Leasing, pois se trata de empresa distinta.

Note-se que não foi enfrentado pleito de aproveitamento de tributos pagos por Bradesco Leasing S/A Arrendamento Mercantil. A pretensão deduzida pela Contribuinte foi no sentido de que a exigência, nestes autos, deveria se limitar aos tributos declarados a menor no conjunto das apurações das duas pessoas jurídicas. Vale a transcrição dos argumentos de defesa apresentados em impugnação, trazidos ao acórdão recorrido mediante reprodução do relatório na decisão de 1ª instância:

Argumenta que a própria fiscalização reconhece que o impacto seria menor caso houvesse análise conjunta entre alienante e adquirente das carteiras de arrendamento mercantil. Cita trecho do termo de verificação fiscal no qual a fiscalização constata que a Bradesco Leasing apurou lucro real de R\$35.263.378,61 e IRPJ de 8.791.844,65 em 2008, e lucro real de R\$86.301.081,69 e IRPJ de R\$21.551,270,42 em 2009, sendo que, sem as operações de cessão de carteira, teria apurados prejuízos de R\$109.846.782,05 e R\$622.111.329,06, respectivamente.

Acrescenta que a fiscalização verificou que, no conjunto das duas empresas, teria havido recolhimento a menor de IRPJ de R\$31.263.914,65 em 2008 e de R\$17.014.280,91 em 2009, conforme demonstrativo de fls. 461:

[...]

Entretanto, ao efetuar o lançamento, a fiscalização considerou apenas os efeitos na impugnante, exigindo os valores de R\$40.055.759,30 em 2008 e de R\$38.325.770,03 em 2009.

A impugnante argumenta que, ainda que houvesse infração tributária, esses valores não deixaram de ser recolhidos, mas apenas tiveram seu recolhimento postergado, de modo que, se prevalecer a exigência fiscal, estar-se-ia impondo o pagamento do imposto duas vezes, além do imposto pago a maior pela Bradesco Leasing.

A indicação de pagamento a maior de tributos por Bradesco Leasing, assim, é apenas indireta, por excesso de exigência em relação aos tributos determinados na consolidação das apurações das pessoas jurídicas. Adicione-se, que os cálculos elaborados pela autoridade lançadora contemplam, apenas, tributo declarado e ajustado por ambas pessoas jurídicas, e nada diz do seu recolhimento, assim como a Contribuinte nada refere neste sentido.

Eventualmente poder-se-ia questionar que a autoridade lançadora deveria ter aprofundado suas análises e adicionado tais ocorrências. Contudo, este não é o objeto da divergência jurisprudencial aqui posta. A pretensão da Contribuinte é, apenas, afirmar o dever do Colegiado *a quo*, à semelhança do procedido nos paradigmas, admitir a redução dos valores exigidos em valor equivalente ao pago por pessoa distinta, mas decorrente da mesma operação.

Ocorre que a abordagem expressa no acórdão recorrido, por ser editada nas circunstâncias antes expostas, permite concluir que há dois fundamentos para negar a utilização de tributos pagos pela Bradesco Leasing S/A Arrendamento Mercantil: i) não há evidências concretas neste sentido, vez que os cálculos procedidos pela autoridade lançadora tiveram apenas efeito ilustrativo de que *haveria economia tributária mesmo que se considerasse o conjunto*; e ii) tributos pagos pela Bradesco Leasing S/A Arrendamento Mercantil não poderiam ser deduzidos porque pagos por empresa distinta.

No paradigma nº 1402-002.959, por sua vez, a decisão foi, *por unanimidade, dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte para acolher o pedido de compensação do Imposto de Renda Retido na Fonte recolhido pelas pessoas físicas indicadas nos autos, no valor de R\$ 18.550.238,83, cabendo à unidade de origem tomar as providências necessárias de modo a implementar esta compensação*. Tratava-se, ali, de exigência de tributos sobre o lucro de pessoa jurídica que deixara de oferecer à tributação ganho de capital na alienações de participações societárias transferidas a seus sócios que tributaram, sob menor alíquota, o ganho de capital assim obtido. Desde a impugnação, o pleito do sujeito passivo era:

Caso se faça necessário, autoriza, desde já, a realização da compensação dos valores pagos a título de Imposto de Renda quando do ganho de capital auferido pelo alienação das ações do TCP03 (comprovante de pagamento acostado aos autos na impugnação da TUC)

E, frente a tal pretensão, o outro Colegiado do CARF decidiu que:

De tudo o que já foi relatado neste voto, pode-se concluir que **somente existiu uma única operação**, que foi a venda da TCP-03 para a recorrente, efetivada em 12/09/2011, raciocínio que compartilho.

Conforme descrito na sua peça recursal, que remete ao doc. 04 apresentado na peça impugnatória, **houve o recolhimento a título de IRPF no montante de R\$ 18.550.238,83 (fls. 546 a 551)**. Envolvem 5 comprovantes de arrecadação efetuados pelos Srs. José Maria Ribas Muller e João Achilles Grenier Gluck, no código de arrecadação 4600 IRPF Ganho de Capital na Alienação de Bens Duráveis, cujo período de apuração se referem a 06/07/2011.

Inafastável se tratarem referente à operação de venda das ações da TCP-03. Assim, apesar de não haver previsão legal como alegado para autoridade autuante e pelo v. acórdão recorrido, o que acontece com o presente voto é a desconsideração dos atos jurídicos identificados na operação da recorrente, considerando o fato gerador ocorrido perante a recorrente.

Neste caso, como apõem a sua anuência nos seus recursos voluntários dos sócios, entendo válido considerar estes pagamentos efetuados para diminuir o montante autuado.

Destarte, DOU PROVIMENTO quanto à compensação do o Imposto de Renda sobre o ganho de capital recolhido pelas pessoas físicas, devendo ser compensado com o apurado no Auto de Infração, no montante de R\$ 18.550.238,83 (comprovantes de arrecadação de fls. 546 a 551). *(negrejou-se)*

Os pressupostos da decisão assim proferida são: i) a existência de uma única operação; ii) a prova do recolhimento e iii) a certeza de que os recolhimentos apresentados se referem à operação.

Não há dúvida que tal paradigma reforma o segundo fundamento do acórdão recorrido, contrário à utilização de pagamentos eventualmente promovidos por pessoa jurídica distinta. Porém não houve, nestes autos, demonstração do recolhimento promovido por outra pessoa e que decorreria da mesma operação que motivou a presente exigência. Como antes dito, a indicação de pagamento a maior de tributos por Bradesco Leasing S/A Arrendamento Mercantil é, apenas, indireta.

Interessante notar que a recomposição da apuração de Bradesco Leasing S/A Arrendamento Mercantil, em verdade, evidencia que ela poderia ter recolhido menos tributo se aproveitasse os efeitos tributários dos contratos cedidos à Contribuinte. Logo, não se trata de recolhimento de tributo em razão da mesma operação – não há a relação direta do recolhimento com a base tributável cuja sujeição passiva foi alterada, como no paradigma -, mas sim de recolhimento a maior por desconconsideração de efeitos da mesma operação. Consequência disso é que o voto condutor do acórdão recorrido sequer traz justificativa para deixar de apreciar estes aspectos por já ter adotado fundamentação suficiente para decidir a arguição – ou seja, nada diz quanto a deixar de apreciar a prova do recolhimento, não apresentada, porque bastaria o fato de ter sido promovido por pessoa distinta. E, tendo sido o litígio estabelecido sob estes contornos diferenciados, não é possível sequer apreciar parcialmente o pleito da Contribuinte nesta instância especial, por impossibilidade de seu retorno para exame de argumentos subsidiários não apreciados pelo Colegiado *a quo*.

Quanto ao segundo paradigma – Acórdão nº 1402-003.731 – decidiu-se, no ponto invocado, *negar provimento ao recurso de ofício, votando pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa*. O caso ali tinha a peculiaridade de a exigência ter sido formulada em face da pessoa física do sócio gerente responsável pela pessoa jurídica extinta irregularmente e devedora dos tributos incidentes sobre o ganho de capital auferido na alienação de participações societárias, transferida àquele mesmo sócio que tributara, sob menor alíquota, o ganho de capital assim obtido. Mas a condução do Conselheiro Relator Marco Rogério Borges foi no mesmo sentido por ele expresso no primeiro paradigma:

A justificativa para tal decisão na instância *a quo* foi que *existiu uma única operação que foi a de alienação das empresas Steck Amazônia e Steck Indústria Elétrica, efetuada pela Steck Investimentos, para a Schneider Electric Participações do Brasil Ltda, que ocorreu em 20/07/2011*.

Tais valores foram demonstrados nos autos e pesquisados pelos sistemas da RFB pela autoridade *a quo*.

Perfiro-me exatamente nesta posição, conforme já precedentes julgados nesta turma em que fui o relator (acórdão 1402-002.959, sessão de 13/03/2018).

Também aqui, a decisão está pautada na: i) existência de uma única operação; ii) prova do recolhimento e iii) certeza de que os recolhimentos apresentados se referem à operação. Apenas que há menor evidência de que tal decisão reforma o segundo fundamento do acórdão recorrido, vez que o recolhimento aproveitado foi promovido pela própria pessoa física que figurou como sujeito passivo da autuação, em razão da extinção irregular da pessoa jurídica que

deixou de recolher o tributo, motivo pelo qual, inclusive, esta Conselheira acompanhou apenas as conclusões do Conselheiro Relator, naquele caso, para negar provimento ao recurso de ofício.

De toda a sorte, evidenciado está que o acórdão recorrido não se pautou em circunstâncias fáticas semelhantes às que, presentes nos paradigmas, permitiram ao outro Colegiado do CARF admitir a compensação de tributo pago por pessoa distinta da autuada. Há, em consequência, fundamento que subsiste no acórdão recorrido para indeferimento do pleito da interessada, que não é confrontado nas decisões expressas nos paradigmas.

Assim, além de não demonstrado validamente o dissídio jurisprudencial, o recurso especial é inútil para o fim pretendido pela Contribuinte. Irrelevante discutir a possibilidade de aproveitamento de tributo pago por pessoa jurídica distinta, se há apenas indicação indireta de que houve apuração a maior de tributo, por outra pessoa jurídica, em razão de efeitos tributários da mesma operação.

O presente voto, assim, é no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte também nesta terceira matéria, do que decorre o NÃO CONHECIMENTO integral do recurso especial.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

Quanto à ocorrência de postergação no presente caso, tem razão a Contribuinte quando refere que o art. 6º, §§ 5º a 7º do Decreto-Lei nº 1.598/77 tem por objetivo *evitar que o imposto já recolhido pelo contribuinte, ainda que noutro ano-base distinto do período de apuração correto, seja novamente exigido pela fiscalização*. Contudo, para se ter imposto recolhido em outro ano base distinto do período de apuração correto é necessário que a base impositiva de ofício seja deslocada para um período futuro, qual seja, que *receita, rendimento, custo ou dedução*, bem como *reconhecimento de lucro* – aí também contemplada adição postergada ou exclusão não promovida – afetem apuração futura e ensejem o recolhimento de tributo a maior que o que seria apurado sem estes acréscimos.

Aqui, porém, o que se tem são efeitos sucessivos de contratos que teriam passado à titularidade da autuada, os quais, por diversas circunstâncias econômicas, e não necessariamente contábeis, reduziram o lucro tributável nos anos-calendários autuados e aumentaram o lucro tributável nos anos-calendário posteriores. Para além disso, o lançamento está pautado na anulação das apropriações contábeis e de ajustes ao lucro líquido sob o entendimento de que as operações não seriam de titularidade da Contribuinte, e não somente porque tais valores não poderiam afetar transitariamente o lucro tributável.

Eventualmente tal conexão até exista em parte dos ajustes de depreciação que se submetem a distintos regimes de apropriação nas operações questionadas. Como bem aponta a Contribuinte, *a exclusão das receitas de superveniência de depreciação, nos termos do Ato Declaratório Normativo CST nº 34,87, é uma exclusão temporária*. Contudo, mesmo nestes itens a glosa não se deu por inobservância do regime de escrituração contábil ou por apropriação fiscal em período incorreto, mas sim porque todas as receitas, despesas, adições e exclusões decorrentes dos contratos de arrendamento mercantil cedidos não deveriam ter sido registradas em momento algum pela autuada.

Em tais circunstâncias, a autoridade lançadora não tem o dever de considerar tributo postergado na determinação dos valores lançados de ofício. Simplesmente não há tributo postergado a ser considerado. Se nos períodos subsequentes as operações cedidas ensejaram o

aumento da base tributável, cabe à Contribuinte pleitear a restituição do excedente, caso concorde com a acusação fiscal no sentido de que tais operações não seriam de sua titularidade e não poderiam afetar o seu resultado, contábil ou fiscal.

Discorda-se, portanto, da premissa teórica que pode ter influenciado a Resolução nº 1401-000.444. O pagamento a maior do IRPJ apurado em 2011 *que tenha sido decorrente das operações contestadas na autuação* não resulta de inobservância do regime de escrituração contábil, ou de apropriações de ajustes fiscais, mas apenas da conduta continuada de apropriar os resultados das operações que, no entender da autoridade lançadora, não teriam sido efetivamente cedidas à Contribuinte.

Frise-se: o caso presente não tem em conta mera antecipação de despesa ou exclusão, postergação de receita ou falta de adição. Por esta razão, o debate não se limita ao momento no qual tal registro deve afetar o lucro tributável. A autoridade lançadora desconsiderou a cessão dos contratos, e assim anulou seus efeitos na apuração do lucro tributável. À evidência, não se trata de *inobservância do regime de competência*, como bem pontuou o voto condutor do acórdão recorrido.

Em suma: o fato de a operação desconsiderada causar aumento da carga tributária em períodos futuros não caracteriza postergação de tributo para período de apuração posterior ao que seria devido. O recolhimento postergado somente se verifica se a receita omitida, o custo/despesa antecipado, a adição não promovida ou a exclusão antecipada está reconhecido em período de apuração futuro, no qual houve pagamento de tributo assim considerado maior que o devido. A imputação deste pagamento é dependente da identidade de elementos adicionados na base imponível de ofício, mas já computados em apuração futura e espontânea pelo sujeito passivo.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Redator designado

Conforme relatado, fui designado para expor as razões que levaram a maioria do Colegiado a divergir do conhecimento e do mérito na matéria *inexistência de falta de pagamento do IRPJ exigido, mas apenas postergação desse pagamento para períodos posteriores*.

Nesse ponto, cumpre registrar que prevaleceu o entendimento de que, como o paradigma (Acórdão nº **1301-004.422**) apreciou lançamento que teve por base as mesmas operações tratadas nos presentes autos, inclusive com análise do mesmo contrato de cessão, mas cuidando dos reflexos tributários ne anos-calendário posteriores (2011 e 2012), o reconhecimento dos efeitos de postergação naquele caso diverge do que restou decidido aqui no recorrido, que afastou *per se* a postergação.

Tanto é assim que, por meio da Resolução nº **1401-000.444**, proferida em Sessão de 14 de fevereiro de 2017 quando o recurso voluntário da contribuinte foi colocado em pauta pela primeira vez, os membros do Colegiado que apreciariam este caso resolveram *converter o julgamento em diligência* justamente *para verificar a postergação*.

Do respectivo voto vencedor, da lavra do I. Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, destaca-se a seguinte passagem:

Por outro lado, o argumento da autoridade julgadora de primeiro grau para rejeitar a postergação não me convence. O art. 6º do Decreto-Lei 1598/77 não deve ser interpretado da forma restritiva como fez a Delegacia de Julgamento.

Se um ato do sujeito passivo, ainda que doloso, resultou apenas no deslocamento no tempo do dever de recolher o tributo e esta quantia de fato foi paga, não podemos considerar que esse mesmo valor, ainda que se refira a período diverso de apuração, possa ser novamente exigida.

Desse modo, entendo que a postergação deve ser reconhecida. Nada obstante, necessita ser quantificada, o que exige ao julgador solicitar tal procedimento à autoridade fiscal.

Antes, porém, devemos destacar que a própria forma de realizar a postergação é passível de controvérsias, as quais só serão dirimidas definitivamente com a conclusão do julgamento por este Colegiado. No caso, se deve ser ou não incluída a multa moratória e qual método de imputação do pagamento (linear ou proporcional) deve ser adotado.

Isso posto, voto por converter o julgamento em diligência com o fito de solicitar à autoridade fiscal para:

- a) intimar o contribuinte a apresentar os documentos que considere necessários para a comprovação do pagamento a maior do IRPJ, apurado em 2011 e supostamente pago em 2012, que tenha sido decorrente das operações contestadas na autuação;
 - b) confeccionar e demonstrar os cálculos da postergação:
 - b1) com a multa moratória e por imputação linear;
 - b2) com a multa moratória e por imputação proporcional;
 - b3) sem a multa moratória e por imputação linear;
 - b4) sem a multa moratória e por imputação proporcional;
 - c) confeccionar relatório do resultado da diligência em que constem os cálculos acima referidos;
 - d) dar ciência do resultado da diligência ao recorrente, franqueando o prazo de 30 (trinta) dias para a sua manifestação se este assim o desejar;
 - e) por fim, devolver os autos a este Colegiado com o fito de concluirmos o seu julgamento.
- [...]

Como resultado desse pleito de diligência, a própria fiscalização elaborou o relatório de fls. 1.666/1.673, atestando que:

20. Nos anos-calendário de 2008 a 2010, a anulação das operações resultou em um aumento do IRPJ no valor de R\$ 165.125.508,08. Já nos anos de 2011 e 2012, o IRPJ reduziu em R\$ 234.866.672,00, resultando numa redução total de R\$ 69.741.163,92 entre 2008 e 2012.

21. Assim, ao considerarmos a anulação dos efeitos das operações de cessão dos contratos de arrendamento no período compreendido entre 2008 e 2012, temos que o contribuinte apurou IRPJ em valor superior ao que seria devido após a aludida anulação.

Em seguida conclui que:

25. Os cálculos estão demonstrados no anexo único deste Termo de Diligência, e resumidos abaixo:

Com a multa moratória e por imputação proporcional: Saldo a pagar de R\$ 3.089.128,45

Com a multa moratória e por imputação linear: Saldo a pagar de R\$ 4.796.785,86

Sem a multa moratória e por imputação linear: Pagamento a maior de R\$ 28.180.359,49

Sem a multa moratória e por imputação proporcional: Pagamento a maior de R\$ 30.665.842,92

Verifica-se, diante do encaminhamento inicial e do cumprimento da diligência, que a postergação já havia sido assinalada nesse caso concreto, na linha do que decidiu o *paradigma*, o qual, repita-se, analisou a mesma operação.

Ainda, então, que a decisão recorrida, proferida em momento posterior, tenha tomado outro rumo, manifestando-se contrária à ocorrência de postergação por outras razões, não é possível afastar a caracterização do dissídio, até mesmo porque tudo indica que o entendimento proferido no caso comparado, convergente com a proposta originária da referida Resolução, reformaria a premissa adotada neste último julgamento.

Daí a divergência que enseja o conhecimento do recurso nesse particular.

No mérito, convém observar que a maioria se alinhou ao entendimento que deu azo a diligência, ou seja, em sentido favorável à possibilidade de haver postergação, de modo que os autos devem ser retornado ao Colegiado *a quo* para que, reformada a premissa, ele se manifeste acerca dos efeitos dos cálculos sugeridos no relatório de fls. 1.666/1.673 nas exigências formalizadas neste processo.

Essas as razões, contudo, que levaram a maioria dos Julgadores a conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “2 - *da inexistência de falta de pagamento do IRPJ exigido, mas apenas postergação desse pagamento para períodos posteriores*” para, no mérito, dar-lhe provimento parcial com retorno dos autos ao Colegiado *a quo*.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli