



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.731548/2013-06
ACÓRDÃO	1401-007.294 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	09 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO ALVORADA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

DESLOCAMENTO TEMPORAL. POSTERGAÇÃO.

Legitimada a existência da postergação, constatou-se que, que por qualquer método de imputação a utilizar, não resultaria tributo a pagar.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Declarou-se impedida de participar do julgamento a Conselheira Andressa Paula Senna Lísias. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza.

Sala de Sessões, em 09 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Cláudio de Andrade Camerano – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado), Andressa Paula Senna Lísias e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

RELATÓRIO

O presente processo, após ter passado por várias etapas previstas no rito do processo administrativo fiscal e do Regimento Interno do CARF, acabou na emissão de Acórdão de Recurso Especial do Contribuinte, cuja conclusão se reproduz abaixo:



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

[...]

Voto Vencido

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 noutra 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 imponible 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 atuada, os quais, por diversas circunstâncias econômicas, e não necessariamente contábeis, reduziram o lucro tributável nos anos-calendários atuados 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 transitoriamente 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:

[...]

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

Retornando à algumas peças processuais dos autos, começemos por reproduzir trechos da Resolução CARF, mencionada no acórdão supra e, na sequência, o resultado das diligências com seus detalhes e o acórdão recorrido, então objeto do Recurso Especial de Contribuinte, lembrando que a ênfase será dada na questão da decantada postergação.

Resolução CARF nº 1401-000.444, de 14 de fevereiro de 2017

Voto Vencedor

Com a devida vênia ao posicionamento da Ilustre Conselheira Relatora Lívia De Carli Germano, discordo da sua interpretação sobre as circunstâncias

fáticas. O arsenal de indícios é vasto e congruente para sustentar a acusação fiscal, sobretudo o fato de as transações terem sido realizadas já no "apagar das luzes" de cada um dos anos, quando as sociedades envolvidas, pertencentes a um mesmo grupo econômico e, portanto, sob um comando único, já possuíam o domínio de quase todo resultado, o que possibilita o manejo artificial de receitas e despesas para potencializar a redução de tributos do grupo.

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.

É como voto.

(assinado digitalmente)

*Guilherme Adolfo dos Santos Mendes Redator
designado*

Em seguida, o resultado das diligências demandadas.

Relatório de Diligência

[...]

2. Por meio do Termo de Diligência Fiscal lavrado em 26/12/2017 (fl. 961 a 987), o contribuinte foi intimado a apresentar os documentos necessários à comprovação do pagamento a maior do IRPJ, conforme descrito na resolução do CARF.

3. Esclareça-se que a referida intimação também solicitou esclarecimentos sobre fatos relacionados às operações que foram objeto da autuação lavrada sob o PAF nº 10580.731548/2013-06, quais sejam, cessão de carteira de arrendamento mercantil. Tais esclarecimentos foram solicitados para atender diligência requerida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA, nos autos dos PAF's nº 10580.728890/2016-63 e 10580-728.889/2016-39.

4. Em resposta à intimação, o contribuinte apresentou planilhas demonstrativas das operações de arrendamento mercantil, com os saldos e movimentações das contas de ativo, passivo e resultado, abrangendo o período de 2008 a 2016. Também foram apresentadas planilhas com a demonstração de ajustes no lucro real e base de cálculo da CSLL, comparando os resultados com e sem as operações de arrendamento, além de planilha com o cálculo da postergação dos tributos (fls. 1.030 a 1.410). Por fim, entregou o razão da conta contábil 2.3.2.10.00 – Bens Arrendados – Arrendamento Financeiro (fls. 1.460 a 1.528)

5. As informações constantes nas planilhas apresentadas pelo contribuinte foram verificadas nos registros contábeis disponíveis no ambiente SPED.

6. O contribuinte também apresentou os seguintes esclarecimentos:

“Conforme se constata do citado "Quadro Demonstrativo - Doc. 01", todos os valores apresentados nas DIPJ relativas aos anos calendários de 2011 e 2012 a título de Receitas ou Despesas de arrendamento mercantil decorrem exclusivamente das operações de cessões de contratos de arrendamento mercantil ocorridas em 19/12/2008 e 29/12/2009.

Ainda, pela evolução dos saldos das contas patrimoniais, constata-se que os contratos dessas duas únicas operações de cessão, em sua quase totalidade, encerraram-se até o ano calendário de 2014.

Quanto aos valores autuados relativos a 2008 e 2009 (PAF nº 10580.731548/2013-06), a prevalecer a autuação, é fato que não deixaram de ser pagos, porém o foram em períodos posteriores, portanto de forma postergada. Isso pode ser constatado pelo quadro resumo apresentado (Doc. 01), instruído com todos os documentos que comprovam os valores nele inseridos e, também, pelos DARF's comprovantes dos recolhimentos ora juntados.

De fato, utilizando-se, para todos os anos calendários de 2008 a 2012, os mesmos critérios utilizados pela fiscalização para a lavratura do auto de infração discutido no PAF nº 10580.731548/2013-06, chega-se, de um lado, para os anos calendários de 2008 e 2009, a valores que teriam sido recolhidos a menor, valores estes que foram objeto da autuação.

Porém, de outro lado, para os anos calendários de 2011 e 2012, chega-se a valores que foram recolhidos a maior, estes suficientes para absorver os valores supostamente devidos relativos a 2008 e 2009 e também suficientes para absorver os valores que, embora não autuados, seriam devidos pelo mesmo critério para o ano calendário de 2010.”

DA AUTUAÇÃO

7. A autuação fiscal demonstrou que foi engendrada uma operação artificial de cessão de contratos de arrendamento mercantil, com o fim de reduzir indevidamente a base tributável do IRPJ. Em consequência, os efeitos da operação de cessão foram considerados nulos e foi refeita a apuração da base de cálculo e lucro real nos anos-calendário 2008 e 2009, com o intuito de anular o impacto tributário no IRPJ.

8. O lançamento foi mantido na DRJ e no CARF. No voto vencedor do Conselho, foi reconhecida a eventual postergação de receita, devendo, porém, ser quantificada em procedimento de diligência.

DA DILIGÊNCIA

9. Conforme descrito no item 7, a autuação atingiu os anos-calendário 2008 e 2009, nos quais a autoridade fiscal apurou os seguintes valores, após o ajuste da base de cálculo do IRPJ:

Ano-Calendário	2008	2009
Lucro Real apurado pelo contribuinte	R\$ 280.798.602,67	-R\$ 591.040.383,27
Ajustes de arrendamento	R\$ 160.223.037,21	R\$ 745.398.588,62
Lucro Real ajustado pela fiscalização	R\$ 441.021.639,88	R\$ 154.358.205,35
IRPJ apurado pelo Contribuinte	R\$ 70.175.650,67	0,00
IRPJ apurado após ajuste	R\$ 110.231.409,97	R\$ 38.565.551,34
Diferença de IRPJ após ajustes	R\$ 40.055.759,30	R\$ 38.565.551,34

10. Do valor lançado no ano-calendário 2009, foi reduzido, do IRPJ apurado, o valor de R\$ 239.781,30 referente a IRRF.

11. Em sua impugnação o contribuinte alegou, entre outros, que não houve falta de pagamento de imposto, mas mera postergação, visto que o imposto supostamente pago a menor em 2008 e 2009 foi apurado em 2011 e pago em 2012.

12. A fim de comprovar a postergação do imposto, analisamos as informações prestadas pelo contribuinte, conforme descrito nos itens 4 a 6. Para isso, verificamos se as contas contábeis que registraram as operações de cessão da carteira de arrendamento receberam lançamentos nos anos-calendário posteriores. Constatamos que não foram registradas novas operações de arrendamento.

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:

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

AD = Adição
EX = Exclusão

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:

Ano-Calendário	2010	2011	2012
Lucro Real apurado pelo contribuinte	R\$ 407.606.325,13	R\$ 787.608.510,49	R\$ 1.479.526.204,14
Ajustes de arrendamento	R\$ 171.328.364,70	-R\$ 707.923.954,05	-R\$ 647.894.692,15
Glosa de Compensação de Prejuízo Fiscal	R\$ 174.688.425,06	R\$ 337.546.504,49	R\$ 78.805.453,72
Lucro Real ajustado sem arrendamento	R\$ 753.623.114,89	R\$ 417.231.060,93	R\$ 910.436.965,71
Diferença após ajuste	R\$ 346.016.789,76	-R\$ 370.377.449,56	-R\$ 569.089.238,43
IRPJ apurado pelo Contribuinte	R\$ 101.877.581,28	R\$ 196.878.127,62	R\$ 369.857.551,04
IRPJ apurado após ajuste	R\$ 188.381.778,72	R\$ 104.283.765,23	R\$ 227.585.241,43
Diferença de IRPJ após ajustes	R\$ 86.504.197,44	-R\$ 92.594.362,39	-R\$ 142.272.309,61

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:

Ano-Calendário	2010	2011	2012
Lucro Real apurado pelo contribuinte	R\$ 407.606.325,13	R\$ 787.608.510,49	R\$ 1.479.526.204,14
Ajustes de arrendamento	R\$ 171.328.364,70	-R\$ 707.923.954,05	-R\$ 647.894.692,15
Glosa de Compensação de Prejuízo Fiscal	R\$ 174.688.425,06	R\$ 337.546.504,49	R\$ 78.805.453,72
Lucro Real ajustado sem arrendamento	R\$ 753.623.114,89	R\$ 417.231.060,93	R\$ 910.436.965,71
Diferença após ajuste	R\$ 346.016.789,76	-R\$ 370.377.449,56	-R\$ 569.089.238,43
IRPJ apurado pelo Contribuinte	R\$ 101.877.581,28	R\$ 196.878.127,62	R\$ 369.857.551,04
IRPJ apurado após ajuste	R\$ 188.381.778,72	R\$ 104.283.765,23	R\$ 227.585.241,43
Diferença de IRPJ após ajustes	R\$ 86.504.197,44	-R\$ 92.594.362,39	-R\$ 142.272.309,61

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.

22. Os valores apurados pelo contribuinte e descritos no item 19 foram informados em DIPJ e, após as deduções, declarados em DCTF e pagos via DARF.

DA POSTERGAÇÃO E IMPUTAÇÃO

23. Para análise da postergação e imputação dos pagamentos, e como os fatos são contínuos e correlatos, consideramos os anos-calendário da autuação e posteriores, até o período solicitado pelo CARF.

24. A fim de constatar a efetiva postergação, e também atender ao disposto na Resolução do CARF, efetuamos os cálculos do IRPJ devido e o pago, de acordo com os métodos da imputação linear e proporcional, com e sem multa moratória, acrescido dos juros de mora.

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

26. No cálculo da postergação pelo método da imputação linear com multa, onde o pagamento aproveita primeiro o principal, depois os juros e multa, restou um saldo a pagar de R\$ 4.796.785,86. No cálculo efetuado, este valor foi proporcionalizado entre a multa e os juros, pois o principal foi coberto pelo pagamento realizado (R\$ 116.689.709,02), que, porém, foi insuficiente para quitar todo o crédito tributário (121.486.494,88).

27. Fica o contribuinte cientificado do resultado dessa Diligência, sendo-lhe concedido um prazo de 30 (trinta) dias para, querendo, manifestar-se a respeito das conclusões expressas nesse trabalho fiscal.

Em seguida, a Petição Manifestação Sobre Relatório de Diligência, de forma resumida:

Ou seja, tal como exposto na impugnação e no recurso voluntário, em sede de diligência a fiscalização reconheceu 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).

Quanto aos cálculos elaborados pela fiscalização no anexo único do Relatório de Diligência, tendo por objetivo apurar a efetiva postergação, apesar de os resultados algébricos dos quatro “cenários” estarem corretos, vale salientar que os mesmos tomaram por base as informações fornecidas pelo Requerente que, de boa-fé, demonstrou os efeitos da desconsideração das cessões dos contratos de leasing por todo o período, isto é, entre 2008 e 2012.

Contudo, é importante observar que **não houve lançamento tributário questionando a apuração do resultado do Requerente no ano-base 2010, razão pela qual, tendo esse período sido atingido pela decadência do direito do Fisco lançar (CTN, arts. 150, § 4º, e 173, inciso I), não se pode considerar para fins de apuração da efetiva postergação os valores que sob a ótica da fiscalização teriam sido pagos a menor no ano-base 2010.**

[...]

Pelo exposto, dúvidas não restam de que os valores exigidos no presente processo administrativo, a título de IRPJ, correspondentes a R\$ 40.055.759,30 em 2008 e R\$ 38.325.770,03 em 2009, não deixaram de ser recolhidos pelo Requerente, **apenas tiveram seu recolhimento postergado para 2011 e 2012.**

[...]

Em seguida, o **Acórdão de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário** de nº 1401-003.807, proferido por esta Turma Ordinária, mas de outra composição, em 15 de outubro de 2019, do qual destaco os aspectos pertinentes à apreciação da questão da alegada postergação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano – Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos André Soares Nogueira, Carmem Ferreira Saraiva, Wilson Kazumi Nakayama, Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Leticia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Thiago Dayan da Luz Barros (suplente convocado em substituição à conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin). Ausente o conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

[...]

Relatório

*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.

[...]

*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.

Voto

[...]

Outras alegações

Continuando com a descrição do voto da DRJ em relação a outra matéria suscitada na impugnação, também presente no recurso voluntário.

*Da alegação de **postergação**, assim se manifestou a decisão recorrida:*

“A impugnante também alega nulidade por entender que não houve falta de pagamento de tributo, mas apenas postergação, não tendo a fiscalização observado o procedimento determinado no art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, abaixo reproduzido:

“Art. 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art.11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.”

Cabe ressaltar que o art. 6º, §§4º a 7º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, ao tratar da postergação, refere-se 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”.

Concordo inteiramente com tal posição assumida pela DRJ, permitindo-me incluir alguns comentários adicionais.

*Veja que em situações contempladas no dispositivo supra citado, consolidado no art.273 do RIR99, evidentemente que seria aplicável em se tratando 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 esta operação (ora **descaracterizada para fins fiscais**) uma violenta redução do resultado tributável da Recorrente, como já evidenciado no **TVF** e reproduzido neste Voto.*

É o que basta para decidir, mas vou mais além.

As sociedades de arrendamento mercantil apresentam situações bem peculiares, notadamente no que diz respeito ao registro de depreciação.

Vamos nos deter na situação que envolve a arrendadora dos bens, como o caso dos autos, independentemente se se tratar de arrendamento mercantil operacional ou financeiro.

Natural que os prazos de arrendamento mercantil (as receitas das arrendadoras são reconhecidas observando-se estes prazos) nem sempre coincidam com os prazos de vida útil dos bens arrendados (prazo em que é reconhecida a depreciação), havendo, assim, um descasamento entre os prazos, com reflexos nos resultados das arrendadoras.

*No sentido de corrigir tais distorções, as autoridades monetárias resolveram fazer um ajuste contábil, na forma de ajuste das despesas de depreciação, criado e acrescentado ao **COSIF** – Plano Contábil das Instituições Financeiras.*

Neste sentido, as funções destas contas de ajustes estabelecidas pelo BACEN:

"Título: INSUFICIÊNCIA DE DEPRECIÇÕES (-)

Conta:2.3.2.40.005

Função: Registrar a diferença entre o valor contábil e o valor atual dos contratos em andamento, às taxas pactuadas, quando este for menor. Quando da baixa do bem arrendado, com apuração de prejuízo com

recebimento de valor residual garantido ou exercício da opção de compra pelo arrendatário, esta conta deve ser debitada pelo valor do prejuízo, em contrapartida com Bens Arrendados. Base Normativa: (Circ 1273)"

*Trocando em palavras mais palatáveis, a **diferença** significa que quando o bem já estiver baixado, haverá ainda saldo contábil no ativo imobilizado (bem arrendado), desta forma deve-se compatibilizar o prazo do contrato ao da vida útil do bem, e ao assim proceder, restará uma **insuficiência** de depreciação, pois aquele prazo é menor, ou seja, o prazo dos contratos de arrendamento mercantil é insuficiente para que seja realizada a depreciação do bem, necessitando-se do registro de uma despesa adicional.*

Deve-se, portanto, ajustar o valor contábil do ativo, no caso, uma redução de seu valor por meio da conta "Insuficiência de Depreciação", conta de natureza credora em contrapartida à conta despesa de arrendamento.

"Título: SUPERVENIÊNCIA DE DEPRECIÇÕES (-)

Conta:2.3.2.30.008

Função: *Registrar a diferença entre o valor contábil e o valor atual dos contratos em andamento, às taxas pactuadas, quando este for maior. Por ocasião da baixa do bem arrendado, com apuração de lucro, com recebimento do valor residual garantido ou exercício da opção de compra pelo arrendatário, esta conta deve ser creditada pelo valor do lucro, em contrapartida com Disponibilidades. (Circ 1273)"*

*Em outras palavras, a **diferença** significa que quando o bem já estiver baixado contabilmente, haverá ainda valores a receber de contraprestações (bem arrendado), desta forma deve-se compatibilizar o prazo do contrato ao da vida útil do bem, e ao assim proceder, restará uma **superveniência** de depreciação, pois o prazo do contrato de arrendamento mercantil é maior que o prazo de depreciação.*

Deve-se, portanto, ajustar o valor contábil do ativo, no caso, um aumento de seu valor por meio da conta "Superveniências de Depreciação", conta de natureza devedora em contrapartida à conta receita de arrendamento.

Estes ajustes são meramente escriturais, não podendo causar qualquer efeito tributário, a teor do disposto no Ato Declaratório Normativo COSIT de nº43/87, que determinou que o ajuste registrado como insuficiência de depreciação seja adicionado na apuração do lucro real, ao passo que o ajuste por conta de superveniência de depreciação seja dele excluído.

Tratam-se, como vimos, de ajustes mensais cujo saldo vai transparecer nos ativos arrendados (imobilizado), enquanto que as contas de receitas e

despesas de arrendamento mercantil decorrentes dos ajustes, são encerradas para apuração do resultado contábil do exercício.

*Nos casos de **superveniência** de depreciação, como no caso dos autos, o que há é um eventual ganho que terá a sua tributação reconhecida de forma **diferida**, fazendo-se uma provisão de IR diferido sobre a **superveniência** de depreciação, de forma que não há que se cogitar de eventual postergação no pagamento de imposto.*

A CIRCULAR BACEN Nº 1.429/89, ao alterar o item 1.11.8 do Plano Contábil das Instituições Financeiras do Sistema Financeiro Nacional (COSIF), reproduzido em parte no TVF, também esclareceu ainda neste item 1.11.8, o seguinte:

“9.9. Para efeito de contabilização do ajuste mensal previsto no item 1.11.8.5, observa-se que:

a) o seu registro deve ser efetuado pelo valor bruto;

b) a parcela do Imposto de Renda não dedutível no período, incidente sobre os ajustes negativos, deve ser registrada em CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS – IMPOSTO DE RENDA;

c) a parcela do Imposto de Renda relativa aos ajustes positivos, devida em períodos subsequentes, registra-se em 8.9.4.10.00-6 IMPOSTO DE RENDA, em contrapartida com PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA DIFERIDO;

d) o montante registrado na forma da letra “b” supra deve ser objeto de nota nas demonstrações financeiras, de forma a evidenciar seus efeitos.”

*Veja o adequado comentário inserido nas **Notas Explicativas da Administração às Demonstrações Contábeis** da Bradesco Leasing S/A - Arrendamento Mercantil, (DF's de 2018), publicado no Valor Econômico de 13 de fevereiro de 2019:*

“g) Imposto de renda e contribuição social (ativo e passivo)

*Os créditos tributários de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido, calculados sobre base negativa de contribuição social e de adições temporárias, são registradas na rubrica “Outros Créditos – Diversos”, e as **provisões para as obrigações fiscais diferidas sobre superveniência de depreciação** e ajustes a valor mercado dos títulos e valores mobiliários, atualização de depósitos judiciais, dentre outros, são registradas na rubrica “Outras Obrigações – Fiscais e Previdenciárias”, sendo que para a **superveniência de depreciação é aplicada somente a alíquota de imposto de renda. [...]**”*

Assim se vê em outras empresas de arrendamento mercantil:

Notas Explicativas Às Demonstrações Financeiras da HP Financial Services Arrendamento Mercantil S.A., (DF's de 2018), publicado no Valor Econômico de 30 de março de 2019:

“h) Superveniência ou Insuficiência de Depreciação

*Na apuração do resultado do exercício é efetuado o cálculo do valor presente arrendamentos financeiros a receber, utilizando-se a taxa interna de retorno de cada contrato. O valor assim apurado é comparado com o saldo residual contábil dos bens arrendados e operações de arrendamento, registrando-se a diferença em insuficiência de depreciação, se negativa, ou superveniência de depreciação, se positiva. A superveniência de depreciação é registrada no resultado, na rubrica de “Operações de arrendamento mercantil”, e a insuficiência de depreciação, quando apurada, é registrada também no resultado, como despesa, na rubrica de “Operações de arrendamento mercantil”, tendo como contrapartida o registro em bens arrendados. **O efeito do imposto de renda sobre essa diferença é diferido.**”*

Portanto, tendo em vista que também entendo não se tratar de caso/situação que envolva postergação de imposto, resta prejudicado o entendimento dado à época, que originou a Resolução promovida por este Colegiado, assim como deixo de comentar os desdobramentos posteriores, tais como resultado de diligências e aditamento da Recorrente.

Conclusão

Voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício, rejeitar as preliminares de nulidade e negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano

Desdobramentos posteriores

Daqui em diante, apareceram despachos de variada ordem, tais como:

Despacho de Admissibilidade de Embargos do Contribuinte: REJEITADO

Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial do Contribuinte:

*Diante das considerações contidas no parecer acima, que aprovo e adoto, **DOU SEGUIMENTO** ao recurso especial da contribuinte em relação às divergências tratadas nos seguintes tópicos:*

1- DA IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS REALIZADOS PELOS CONTRIBUENTES 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; e

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

E NEGO SEGUIMENTO ao recurso para a divergência tratada no 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.

Despacho de Agravo do Contribuinte: REJEITADO e confirmado o seguimento parcial do recurso especial.

Em seguida, as **Contrarrrazões** da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, onde após uma síntese da exação tributária, passou a discorrer sobre a seguinte questão, em resumo:

Quanto à alegação de que não houve falta de pagamento, mas tão somente postergação, melhor sorte não acompanha a recorrente.

Oportuno ressaltar que o art. 6º, §§4º a 7º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, ao tratar da postergação, refere-se 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.

Como bem aposto no voto condutor, em situações contempladas no art. 6º do Decreto-Lei no 1.598/77, consolidado no art.273 do RIR99, “evidentemente que seria aplicável em se tratando 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 esta operação (ora descaracterizada para fins fiscais) uma violenta redução do resultado tributável da Recorrente, como já evidenciado no TVF e reproduzido neste Voto”.

Tal como já observado anteriormente, tendo em vista que a União também já enfrentou de maneira clara e concisa a matéria, pede-se venia para se

adotar como razões do presente recurso os fundamentos outrora estampados:

“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 desconsideração 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 comercial 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.”

Daí, a peça final, o **Acórdão de Recurso Especial**, então retratado no início deste relatório.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro **Cláudio de Andrade Camerano**, Relator

Conforme relatorado, a questão que exsurge agora nos autos para decidir refere-se somente a aferição de qual método de imputação a utilizar, dentre aqueles apresentados no relatório da diligência fiscal, em face da caracterização da postergação, então acatada no Acórdão de Recurso Especial.

O Relatório de Diligência encontra-se reproduzido no relatório do presente voto, e destaco os valores apontados pela autoridade diligenciadora, em atendimento à Resolução CARF:

DA POSTERGAÇÃO E IMPUTAÇÃO

23. Para análise da postergação e imputação dos pagamentos, e como os fatos são contínuos e correlatos, consideramos os anos-calendário da autuação e posteriores, até o período solicitado pelo CARF.

24. A fim de constatar a efetiva postergação, e também atender ao disposto na Resolução do CARF, efetuamos os cálculos do IRPJ devido e o pago, de acordo com os métodos da imputação linear e proporcional, com e sem multa moratória, acrescido dos juros de mora.

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

Quanto às manifestações ao resultado das diligências apresentadas pela Recorrente, de se reconhecer que e acatar seus argumentos, então não observados pela autoridade diligenciadora. Em síntese, no ponto os argumentos da defesa:

Além disso, a fiscalização elaborou quadros demonstrativos, indicando o efeito da anulação dos efeitos da cessão dos contratos de leasing nos resultados dos períodos de apuração posteriores a 2009, e chegou à conclusão de que “a anulação dos efeitos das operações decorrentes das cessões dos contratos de arrendamento teve o seguinte resultado na apuração do IRPJ” (fls. 1669 e 1670):

ANO	IRPJ apurado pelo Contribuinte	IRPJ apurado após ajuste	Diferença de IRPJ após ajustes
2008	70.175.650,67	110.231.409,97	40.055.759,30
2009	0,00	38.565.551,34	38.565.551,34
2010	101.877.581,28	188.381.778,72	86.504.197,44
2011	196.878.127,62	104.283.765,23	-92.594.362,39
2012	369.857.551,04	227.585.241,43	-142.272.309,61
TOTAL	738.788.910,61	669.047.746,69	-69.741.163,92

Como se vê, a fiscalização apurou que “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”, de modo que “no período compreendido entre 2008 e 2012 (...) o contribuinte apurou IRPJ em valor superior ao que seria devido após a aludida anulação” (fl. 1670 – grifo do original, destaques em negrito do Requerente).

Ou seja, tal como exposto na impugnação e no recurso voluntário, em sede de diligência a fiscalização reconheceu 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).

Quanto aos cálculos elaborados pela fiscalização no anexo único do Relatório de Diligência, tendo por objetivo apurar a efetiva postergação, apesar de os resultados algébricos dos quatro “cenários” estarem corretos, vale salientar que os mesmos tomaram por base as informações fornecidas pelo Requerente que, de boa-fé, demonstrou os efeitos da desconsideração das cessões dos contratos de leasing por todo o período, isto é, entre 2008 e 2012.

Contudo, é importante observar que **não houve lançamento tributário questionando a apuração do resultado do Requerente no ano-base 2010, razão pela qual, tendo esse período sido atingido pela decadência do direito do Fisco lançar (CTN, arts. 150, § 4º, e 173, inciso I), não se pode considerar para fins de apuração da efetiva postergação os valores que sob a ótica da fiscalização teriam sido pagos a menor no ano-base 2010.**

De fato, não há de se considerar o ano de 2010 no levantamento, eis que se revela um período abrangido pela decadência, de forma que qualquer método de imputação listado pela autoridade diligenciadora, caso passível de utilização, não resultaria em imposto a recolher.

Conclusão

É o voto, dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Cláudio de Andrade Camerano