



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

Processo n° 16327.000700/2010-31
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1103-00.684 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de maio de 2012
Matéria CSLL
Recorrente BANCO VOLKSWAGEN S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

Ementa:

ARRENDAMENTO MERCANTIL – SUPERVENIÊNCIAS DE DEPRECIAÇÃO – INTRIBUTABILIDADE

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros José Sérgio Gomes (relator) e Mário Sérgio Fernandes Barroso, que negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Shigueo Takata.

Processo nº 16327.000700/2010-31
Acórdão n.º **1103-00.684**

S1-C1T3
Fl. 168

documento assinado digitalmente
ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - Presidente.

documento assinado digitalmente
JOSÉ SÉRGIO GOMES - Relator.

documento assinado digitalmente
MARCOS SHIGUEO TAKATA - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros José Sérgio Gomes, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Marcos Shigueo Takata, Eric Moraes de Castro e Silva, Hugo Correia Sotero e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

Em foco recurso voluntário visando à reforma da decisão da 10ª Turma de Julgamento da DRJ-I em São Paulo-SP que julgou procedente o lançamento efetuado em 07/07/2010 pela Delegacia Especial de Instituições Financeiras no São Paulo-SP com vistas a exigência de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) afeta aos anos-calendário de 2007 e 2008, acrescida de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e juros moratórios calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC).

A autuação fiscal consignada no Termo próprio de fls. 12/14 consistiu na glosa das exclusões dos valores de R\$ 63.904.027,89 (ano-calendário 2007) e R\$ 13.597.859,24 (ano-calendário 2008) lançadas pela contribuinte quando do cálculo da contribuição social (ficha nº 17 das respectivas Declarações de Informações Econômico-Fiscais). A imputação da irregularidade cometida encontra-se nos seguintes termos:

“Constatamos no caso em apreço que a VWL efetuou os ajustes de Superveniência e Insuficiência de Depreciação definidos na Circular Bacen nº 1.429, de 20 de janeiro de 1989. Nesse documento foram estabelecidos os mecanismos contábeis que deveriam ser observados pelas instituições autorizadas no tocante à escrituração obrigatória e à elaboração das demonstrações financeiras, em face dos ajustes da carteira de arrendamento mercantil, visando com isso aperfeiçoar a mensuração dos reflexos provenientes da baixa dos bens arrendados. Tais ajustes consistem na contabilização por complemento ou estorno das Despesas ou Rendas de Arrendamento, em contrapartida ao lançamento de Insuficiências ou Superveniências de Depreciação.

Os efeitos tributários decorrentes desses ajustes já haviam sido apontados nos itens I e II do Ato Declaratório (Normativo) SRF/CST nº 34, de 23 de abril de 1987. Dai sabermos que esses ajustes não são computáveis na determinação do Lucro Real, devendo, ainda, serem mantidos segregados contabilmente para que se conheça sua composição e o tratamento tributário a eles dispensados.

.....

A Lei nº 7.689, de 1988, alterada pela Lei nº 8.034, de 1990, instituiu para as pessoas jurídicas o tributo em questão, a CSSL, cuja base de cálculo é definida a partir do resultado apurado no encerramento do período-base, observadas as disposições da legislação comercial. Em se tratando de sociedades obrigadas à apuração do lucro real, a base de cálculo da CSSL é obtida considerando o lucro contábil antes das provisões para o imposto de renda e para a própria CSSL, devidamente ajustado por adições e exclusões previstas no art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990. Ocorre que dentre os referidos ajustes não figura a exclusão das rendas de arrendamento oriundas da

superveniência de depreciação, contrariamente ao que praticou a VWL, conforme demonstrado no quadro acima.

Ao incluir no montante informado a título de "Outras Exclusões" o valor proveniente das Rendas de Arrendamento -- Superveniência de Depreciação, a empresa reduziu indevidamente a base de cálculo do tributo nessa mesma proporção, gerando uma distorção que deverá ser corrigida de ofício, conforme quadro a seguir:

Referida peça fiscal elenca os dispositivos legais aplicáveis como sendo o artigo 2º, § 1º, da Lei nº 7.689, de 1988; alterado pelo artigo 2º da Lei nº 8.034, de 1990 e artigo 28 da Lei nº 9.430, de 1996. Ainda, quanto aos acréscimos legais, os artigos 6º, inciso I, 44, § 3º e 61, todos desse último diploma.

Impugnando o lançamento a contribuinte dissertou que as modificações introduzidas no Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional – COSIF pela Circular nº 1.429/89 do Banco Central do Brasil – BACEN objetivaram que fossem melhor registrados e demonstrados os resultados auferidos pelas empresas dedicadas ao arrendamento mercantil e isto porque, dada a sazonalidade e características específicas do mercado de bens duráveis ou do próprio mercado de juros, essas pessoas jurídicas exibiam sempre um enorme descompasso entre as contas de registro da depreciação e as contrapartidas pelo arrendamento, o que produzia resultados irreais e fictícios.

Entendeu que a glosa foi motivada exclusivamente pela suposta falta de previsão legal, isto é, a questão seria de saber se os ajustes determinados no item 1.11.8.4 do COSIF devem ser considerados para fins de determinação somente do resultado tributável pelo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), ou também alcançam a CSLL.

Realçou que a base de cálculo da CSLL é o lucro líquido ajustado, ou seja, a mesma base do IRPJ, logo, evidencia-se que o intuito do legislador ordinário, ao editar a Lei nº 7.689/88, foi o de instituir uma contribuição social calcada na capacidade contributiva da pessoa jurídica. Assim, o entendimento adotado no lançamento, traduzido na impossibilidade de exclusão dos valores apurados a título de "Superveniência de Depreciações", faz cobrança de tributo sobre base de cálculo distorcida, uma "não-renda", o que importa em tributação do próprio patrimônio da pessoa jurídica.

Por fim, deduziu que o ADN nº 34/87 não se presta a amparar a pretensão fiscal e que nenhum dos dispositivos de lei indicados na autuação permitem a conclusão de que os ajustes efetuados por força da Circular BACEN nº 1.429/89 são indedutíveis na apuração da CSLL.

A douta 10ª Turma de Julgamento da DRJ-I/SP admitiu a impugnação e entendeu procedente o lançamento fundamentando o decisório, primeiramente, que o item II do Ato Declaratório Normativo CST nº 34, de 23/04/1987, estatui que os ajustes determinados pela aplicação do Plano de Contas aprovado pelo Banco Central do Brasil não serão computados na apuração do lucro real. Assim, *indedutíveis para fins de apuração do lucro real, e, por via de consequência, do IRPJ, conseqüentemente falece o argumento da contribuinte no sentido de afirmar que, por analogia, tais valores também seriam dedutíveis da base de cálculo da CSLL.*

Em segundo, que a base de cálculo da CSLL é sujeita a ajustes, tanto por intermédio de adições, quanto de exclusões, na forma do artigo 2º da Lei nº 7.689/88 e artigo 2º da Lei nº 8.034/1998, não constando previsão para a exclusão de encargos de depreciação relativos às rendas de arrendamento mercantil.

Cientificada em 18/10/2010, fl. 134, a contribuinte apresentou em 12 do mês seguinte o recurso de fls. 135/145 no qual sustenta existência de equívoco no entendimento da decisão recorrida na medida em que a matéria não versaria sobre dedutibilidade do encargo de depreciação relativo a rendas de arrendamento mercantil do lucro real, contrariamente até mesmo ao asseverado pela autoridade lançadora, mas sim de ajustes (adições e exclusões) feitos na apuração do lucro contábil em cumprimento à determinação do BACEN, os quais não são computáveis na determinação do lucro real e que, portanto, também não devem ser computados na base de cálculo da CSLL. No mais, reprisa suas razões originárias

Ao final requer o provimento do recurso, seguindo-se a declaração de improcedência do lançamento.

É o relatório, em apertada síntese.

Voto Vencido

Conselheiro José Sérgio Gomes, Relator

Observo a legitimidade processual e o aviamento do recurso no trintídio legal. Assim sendo, dele tomo conhecimento.

À fl. 44 vê-se cópia da Ficha 09B da Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) do ano-calendário de 2008, a qual trata dos ajustes do lucro contábil apurado no período para fins de obtenção do lucro real, base sobre a qual incidirá a alíquota do imposto de renda, e onde se verifica no rol das adições a linha 21 denominada “Despesa de Arrendamento – Insuficiência de Depreciação” e no elenco das exclusões a linha 40 intitulada “Rendas de Arrendamento – Superveniência de Depreciação”.

Concluo, pois, que referida metodologia se dá justamente em atendimento ao preconizado pelo Ato Declaratório Normativo SRF/CST nº 34, de 23 de abril de 1987, que versa:

I - Na determinação do lucro líquido das sociedades de arrendamento mercantil deverão ser observadas as disposições da Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.132, de 26 de outubro de 1983 e o disciplinado nas Portarias MF n.ºs 376-E, de 28 de setembro de 1976, nº 564, de 03 de novembro de 1978 e 140, de 27 de julho de 1984, permitidos os ajustes determinados pela aplicação do Plano de Contas aprovado pelo Banco Central do Brasil.

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

III – O mencionado procedimento de ajustes não poderá alterar os efeitos tributários decorrentes da aplicação das disposições dos atos legais referidos no item I.”

Conseqüentemente, a assertiva da r. decisão recorrida no sentido de que os valores glosados são indedutíveis para fins de apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, não me parece correta.

Quanto à Ficha 17 dessa mesma declaração, presente à fl. 45, e que diz respeito às adições e exclusões desse mesmo lucro contábil para obtenção do lucro líquido ajustado, base que serve ao crivo da CSLL, observa-se que dita metodologia não se encontra prevista. Portanto, desde antanho a Receita Federal já se posicionara no sentido de que para fins da contribuição social sobre o lucro não se aplica os ditames do Ato Declaratório Normativo SRF/CST nº 34, é dizer, para este tributo, contrariamente ao IRPJ, os efeitos dos

ajustes ditados pelo Banco Central do Brasil (BACEN) são computados na determinação de sua base de cálculo.

O lançamento, por sua vez, bem assim a r. decisão recorrida, reiteram aquilo que a estrutura da DIPJ já informava aos contribuintes.

A súplica da Recorrente, a seu turno, pugna por interpretação diversa, para que os ajustes da carteira dos contratos, impostos pelo Banco Central às sociedades de arrendamento mercantil, não sejam computados na apuração da CSLL.

Eis a legislação editada pela autoridade monetária:

“Plano Contábil das Instituições Financeiras - COSIF, aprovado pela Circular do Banco Central do Brasil nº 1.273, de 29 de dezembro de 1987.

INSUFICIÊNCIA DE DEPRECIAÇÕES

Conta: 2.3.2.40.00-5 Função: Registrar a diferença entre o valor contábil e o valor atual dos contratos em andamento, às taxas pactuadas, quando este for menor. Quando da baixa do bem arrendado, com apuração de prejuízo com recebimento de valor residual garantido ou exercício da opção de compra pelo arrendatário, esta conta deve ser debitada pelo valor do prejuízo, em contrapartida com Bens Arrendados.

SUPERVENIÊNCIA DE DEPRECIAÇÕES

Conta: 2.3.2.30.00-8 Função: Registrar a diferença entre o valor contábil e o valor atual dos contratos em andamento, às taxas pactuadas, quando este for maior. Por ocasião da baixa do bem arrendado, com apuração de lucro, com recebimento do valor residual garantido ou exercício da opção de compra pelo arrendatário, esta conta deve ser creditada pelo valor do lucro, em contrapartida com Disponibilidades.

" Circular BANCO CENTRAL DO BRASIL - BACEN nº 1.429 de 20 de janeiro de 1989

(Alterar os itens 1.7.3 e 1.11.8, e incluir os itens 1.11.9.6 e 1.11.10.8, no Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (COSIF))

(.....)

COSIF 1.11.8. Imobilizado de Arrendamento

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

2. Os bens objeto de contratos de arrendamento são registrados no desdobramento Bens Arrendados, pelo seu custo de aquisição, composto dos seguintes valores: preço normal da operação de compra acrescido dos custos de transporte, seguros,

impostos e gastos para instalação necessários à colocação do bem em perfeitas condições de funcionamento.

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

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

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

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

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

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

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

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

(.....)

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 subseqüentes, 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 explicativa nas demonstrações financeiras, de forma a evidenciar seus efeitos.

(.....)"

Como se observa, o COSIF e o BACEN determinam que através do uso das taxas pré e pós-fixadas, previstas nos contratos de arrendamento, seja calculado o valor presente líquido da carteira e, concomitantemente, também seja calculado o valor contábil desses contratos, constituindo a diferença apurada desse confronto o ajuste mensal relativo à "insuficiência" ou "superveniência". Se a diferença entre o valor presente líquido da carteira e o saldo contábil for positivo contabilizar-se-á receita em "Rendas de Arrendamento" e a contrapartida será na conta "Superveniência de Depreciações". Quando negativo, será contabilizado em "Despesas de Arrendamento" contra a conta de "Insuficiência de Depreciações".

A legislação do BACEN também textualiza que o objetivo da regra de ajuste objetiva refletir os resultados das baixas dos bens arrendados, enquanto a própria Recorrente admite que o fim é a melhor demonstração dos resultados auferidos pelas empresas dedicadas ao arrendamento mercantil.

Portanto, integrante da composição do resultado contábil, a partir do qual apura-se a base de cálculo da CSLL, não haveria motivação suficiente para que o fluxo de despesas ou receitas derivado da aplicação dessas normas do BACEN não devesse ser levado em conta na seara do gravame em comento.

De qualquer sorte importa sobremaneira à questão a diretriz emanada do artigo 97, inciso IV, do Código Tributário Nacional (CTN) no sentido de que somente a lei pode estabelecer a base de cálculo de tributo.

Para a contribuição social sobre o lucro estipulou o legislador ordinário que a base de cálculo é o valor do resultado do exercício ou período-base, apurado com observância da legislação comercial (Lei nº 7.689/88, art. 2º, § 1º, alínea “c”).

Ainda, esse legislador estatuiu certas adições e exclusões a serem observadas (Lei nº 8.034/90, art. 2º), a saber:

- 1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
- 2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;
- 3 - adição do valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto a provisão para o imposto de renda;
- 4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
- 5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
- 6 - exclusão do valor das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso do período-base.

E em outras oportunidades legislativas, listadas a seguir, também os seguintes tópicos:

- 7 – adição das despesas indedutíveis (Lei nº 9.249/95, art. 13);
- 8 – adição de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Medida Provisória nº 2.158-35, art. 21);
- 9 – adição do valor dos lucros distribuídos disfarçadamente (Lei nº 9.532/97, art. 60);
- 10 – exclusão do valor das provisões técnicas das operadoras de planos de assistência à saúde, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;
- 11 – adição do valor dos ajustes decorrentes de métodos de preços de transferências.

Assim, a base de cálculo da contribuição é o lucro líquido do exercício ajustado por adições e exclusões expressamente previstas na legislação própria, dentre as quais não se insere o fluxo de receitas e despesas próprio das empresas de arrendamento mercantil.

Como visto, não se sustenta a tese de que o IRPJ e a CSLL possuem a mesma base de cálculo. Aliás, o artigo 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a redação

Processo nº 16327.000700/2010-31
Acórdão n.º **1103-00.684**

S1-C1T3
Fl. 177

dada pelo artigo 1º da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, espanca de vez a hipótese quando assim definiu:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (grifei)

Com tais razões VOTO pelo não provimento do recurso.

documento assinado digitalmente
José Sérgio Gomes - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Shigueo Takata, Redator Designado

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

Bem se sabe que não há norma legal que regule o negócio jurídico de *leasing*, malgrado a doutrina autorizada reconheça que já se tenha tipicizado tal negócio jurídico (contrato já tipicizado – *i.e.*, tipicidade de contrato – não se confunde com contrato típico)¹. O que há é, desde a década de 70, um diploma legal que disciplina tributariamente o *leasing*. Houve anteprojeto de lei sobre o *leasing*, na esfera jurídica privada, mas que não chegou até hoje a integrar nosso ordenamento jurídico. Noutras palavras, há lei tributária sobre o *leasing* tão somente. É a Lei 6.099/74.

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

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

Parágrafo único. Considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta Lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta. (Redação dada pela Lei nº 7.132, de 1983)

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

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

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

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

Art. 4º. A pessoa jurídica arrendadora manterá registro individualizado que permita a verificação do fator

determinante da receita e do tempo efetivo de arrendamento.

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

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

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

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

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

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

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

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

Por outro lado, a Instrução CVM 58/86 veio determinar o ajuste dos balanços das arrendadoras para que no ativo se tenha o efetivo valor presente do fluxo futuro das carteiras de arrendamento mercantil².

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

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

Pois bem.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 4º. Serão informados em notas explicativas:

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

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

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

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

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

Não.

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

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

Daí o Bacen ter operacionalizado o resultado requerido pela CVM, por meio de um “complemento” no imobilizado da arrendadora, com manutenção do registro do bem a ser arrendado seu ativo imobilizado e do efeito da depreciação (na arrendadora). Quer dizer, sem violar a imposição da lei tributária, com atendimento ao tratamento contábil nela prescrita. Esse “complemento” são as subcontas de superveniências de depreciação (aumento do ativo imobilizado) e de insuficiências de depreciação (diminuição do ativo imobilizado, via aumento da depreciação acumulada) - com suas contrapartidas, respectivamente, como receita e como redutora de receita ou despesa.

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

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

insuficiências de depreciação e sua contrapartida em conta de resultado – conta redutora de receita ou conta de despesa).

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

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

Diante disso tudo que expus, só posso concluir pela legalidade da interpretação dada pelo Ato Declaratório (Normativo) CST 34/87³, ao reconhecer que os ajustes determinados pelas normas do Bacen não podem interferir na determinação do lucro real das arrendadoras.

É de se lembrar ainda as considerações que fiz sobre:

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

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

Identidade de razões, portanto, para se reconhecer que a interpretação dada pelo Ato Declaratório (Normativo) CST 34/87 é igualmente correta para a CSL: os ajustes

³ I - Na determinação do lucro líquido das sociedades de arrendamento mercantil deverão ser observadas as disposições da Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.132, de 26 de outubro de 1983 e o disciplinado nas Portarias MF nºs 376-E, de 28 de setembro de 1976, nº 564, de 03 de novembro de 1978 e 140, de 27 de julho de 1984, permitidos os ajustes determinados pela aplicação do Plano de Contas aprovado pelo Banco Central do Brasil.

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

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

determinados pelas normas do Bacen não podem interferir na determinação da base de cálculo da CSL.

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

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

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

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

É o meu voto.

assinado digitalmente

Marcos Takata – Redator Designado