



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

Processo nº 16327.000921/99-89
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1202-001.072 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2013
Matéria Restituição - saldo negativo de CSLL
Recorrente DIBENS LEASING S.A. ARRENDAMENTO MERCANTIL(sucessora por incorporação de UNIBANCO LEASING S.A. ARRENDAMENTO MERCANTIL)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1995

CSLL. SALDO NEGATIVO. COMPENSAÇÃO.
HOMOLOGAÇÃO.DECADÊNCIA.

Não há que se falar em decadência para o exame do encontro de contas das compensações, uma vez que os créditos tributários referem-se ao ano-calendário de 1999, com prazo até 31 de dezembro de 2003 para homologação tácita do lançamento.

ACÓRDÃO RECORRIDO. FUNDAMENTAÇÃO. AUSÊNCIA.
NULIDADE.

O julgador não precisa apreciar toda a argumentação das partes para solução da lide, desde que disponha de elementos suficientes para fundamentar sua decisão.

DILIGÊNCIA À AUTARQUIA. NECESSIDADE.

Descabe diligência quando os elementos acostados aos autos suprem os esclarecimentos necessários à fundamentação do acórdão.

CONTRATOS DE CESSÃO. AMORTIZAÇÃO.

Não há previsão legal para adicionar o valor das Perdas de arrendamento a amortizar à base de cálculo da CSLL do cedente.

ARRENDAMENTO MERCANTIL. DESPESAS ANTECIPADAS.
REVERSÃO.

A aplicação de recursos baseados no pagamento antecipado do aluguel de debêntures, nas operações de arrendamento mercantil não modifica o lançamento contábil das DESPESAS ANTECIPADAS, com reversão à conta de resultado na apuração da base de cálculo da CSLL.

**ARRENDAMENTO MERCANTIL. CONTRATO DE CESSÃO. CSLL.
BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.**

Não se pode excluir da base de cálculo da CSLL do cedente créditos de propriedade do cessionário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em: afastar *ex-officio* a ocorrência da decadência, rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão de primeira instância, indeferir o pedido de diligência junto ao Banco Central do Brasil e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da CSLL, apurada pela autoridade diligente, o valor de R\$ 58.837.874,59, relativo ao ano-calendário de 1995, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo – Presidente em Exercício.

(documento assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo, Plínio Rodrigues Lima, Viviane Vidal Wagner, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno. Ausente, momentaneamente, a Conselheira Nereida de Miranda Finamore Horta.

Relatório

Trata-se de 2 (duas) Manifestações de Inconformidade de fls. 418 a 451 e fls. 530 a 532, protocolizadas em 05/06/2003 e 06/01/2005, respectivamente, pela Unibanco Leasing S/A Arrendamento Mercantil, CNPJ 44.071.785/0001-69, sucessora por incorporação, desde 29/06/2001, da Unibanco Leasing S/A Arrendamento Mercantil, CNPJ 34.120.899/0001-06, que por seu turno sucedeu, desde 27/05/1996, a Nacional Leasing S/A - Arrendamento Mercantil, CNPJ nº 43.711.746/0001-16.

Constam dos autos que o manifestante insurgiu-se contra o despacho decisório de fls. 399 a 404, datado de 10/04/2003, que HOMOLOGOU PARCIALMENTE Declarações de Compensações, originárias de Pedido de Restituição cumulado com Pedidos de Compensação com débitos próprios e de terceiros.

O requerente, Unibanco Leasing S/A Arrendamento Mercantil, CNPJ 34.120.899/0001-06, protocolizou em 07/05/1999, pedido de restituição de R\$ 58.881.341,94, cumulado com compensação com débitos próprios e de terceiros acostados às fls. 43, 55, 61,

66, 76, 79, 95, 104, 110 a 133, 136, 142 a 162, 164, 170, 176, 183, 189, 195, 223, 230, 237, 245, 253, 262, 271, 281, 291 e 292, 303 e 304, 307, 309, 312, 321 e 323 a 327.

O pedido se converteu em Declaração de Compensação (fls. 400), consoante §5º, do art. 74, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 49, da Medida Provisória 66, de 12/11/2002, combinado com os artigos 1º e 2º, da IN SRF 233/2002.

O direito creditório teria se originado de "*Saldo Negativo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL a Pagar*" do ano-calendário de 1995, no valor de R\$ 34.262.679,69 (conforme cópia da Ficha 11 da DIRPJ/1996, acostada às fls. 24) de titularidade da Nacional Leasing S/A - Arrendamento Mercantil, CNPJ nº 43.711.746/0001-16, empresa incorporada. O referido valor corresponderia ao total de recolhimentos mensais de CSLL-estimativa, código 2469, efetuados no ano-calendário de 1995, pois aquela empresa teria apurado BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL, no valor de R\$ 27.209.883,15 (fls. 24, 209 e 210).

Os pagamentos espelhados nas cópias dos DARF's de fls. 06/13, que se referem aos pagamentos das estimativas, foram confirmados pelo sistema de controle de recolhimentos da SRF, SINAL 08, cujos extratos foram anexados às fls. 44 a 51.

Foi realizada diligência junto a empresa Nacional Leasing S/A - Arrendamento Mercantil, CNPJ nº 43.711.746/0001-16, conforme relatório de fls. 339 a 370, com a finalidade de se verificar a correção do valor pleiteado como direito creditório. A DIFIS/DEINF apurou, com base nos registros contábeis e fiscais da empresa sucedida, que ao invés de BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL, no montante de (R\$ 27.209.883,15), fls. 24, a empresa teria apurado BASE DE CÁLCULO POSITIVA, no montante de R\$ 70.890.485,68, para o ano-calendário de 1995.

Consta do Relatório de Diligência de fls. 339 a 370, que a diferença encontrada na base de cálculo da CSLL deveu-se à falta de adições e excesso de exclusões, na apuração da -base de cálculo da CSLL. Teriam deixado de ser adicionados os valores de R\$ 58.837.874,59 e R\$ 1.183.527,64, referentes às contas "ATIVO DIFERIDO A AMORTIZAR" e "DESPESAS ANTECIPADAS", respectivamente, bem como excluídos R\$ 38.078.966,60, relativos a "REVERSÃO DOS SALDOS DAS PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS", conforme apresentados às fls. 367.

Em face dessas constatações a autoridade tributária, prolatora do despachodecisório de fls 399 a 404 recorrido, assim se manifestou:

5. Em consequência dessa inversão da base de cálculo negativa para positiva, apurou-se VALOR DEVIDO DE CSLL, de 95, de R\$16.359.112,08, contra o valor devido zero indicado pela incorporada na DIRPJ 96/95. Tendo em conta que os recolhimentos de CSLL — estimativa efetuados durante o ano de 95 somaram R\$ 34.262.679,69, chegou-se, então, ao SALDO NEGATIVO DE CSLL A PAGAR de 95, de R\$ 17.903.567,61, como direito creditório do interessado, e não de R\$ 34.262.679,69, como por ele pleiteado.

6. Em face desses fatos, a autoridade fiscal pode homologar a compensação levada a efeito pelo interessado apenas até o limite do crédito existente, ou seja, até o valor de R\$ 17.903.567,61.

7. Sendo assim, significativa parcela das compensações realizadas pelo interessado, objeto da presente Declaração de Compensação, deve ser considerada indevida, cabendo, então, à autoridade administrativa proceder à constituição e cobrança dos débitos correspondentes não liquidados, por o pretendo crédito ter-se mostrado insuficiente, conforme determina o artigo 23, da IN SRF 210/02, in verbis:

IN SRF 210/02

Art. 23. Verificada a compensação indevida de tributo ou contribuição não lançado de ofício nem confessado, deverá ser promovido o lançamento de ofício do crédito tributário.

Parágrafo único. O sujeito passivo será comunicado da não-homologação da compensação da compensação, cientificado do lançamento de ofício e intimado a efetuar o pagamento do débito ou a impugnar o lançamento no prazo de trinta dias, contado de sua ciência.

8. Consoante os cálculos produzidos pelo programa Sistema de Apoio Operacional — SAPO, da SRF, que operacionaliza as compensações (fls. 372 a 375), esse valor de R\$ 17.903.567,61 é suficiente apenas para liquidar, na integralidade, os débitos próprios e de terceiros, de 99 e 2000, das compensações declaradas nas folhas 43, 55, 61, 66, 77, 79, 95, 104, 110 a 133, 136, 142 a 162, 164, 183, 189, protocolizadas até 04/07/00, bem como parte da compensação declarada na folha 170, protocolizada em 25/07/00.

9. Em consequência, devem ser constituídos e cobrados os débitos próprios, de 2000, 2001 e 2002, compensados indevidamente, cujas declarações constam das folhas 170 (para apenas os saldos devidos restantes), 176, 195, 223, 230, 237, 245, 253, 262, 271, 281, 291 e 292, 303 e 304, 307, 309, 312, 321 e 323 a 327, protocolizadas entre 25/07/00 e 17/09/02, conforme especifica a planilha de Listagem de Débitos/Saldos Remanescentes do sistema SAPO (fls. 375 e 376).

O contribuinte foi cientificado a respeito do teor do despacho decisório de fls. 399 a 404 em 06/05/2003, conforme AR de fls. 409, e apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 418 a 451, por seu representante legal, conforme doe. de fls. 452 a 454 e 466 a 468, acompanhada ainda pelos does. de fls. 458 a 465, apresentando as seguintes alegações:

- referida decisão mereceria pronta revisão, posto que estaria fundada em premissas da Divisão de Fiscalização que seriam absolutamente equivocadas;

- a devolução do prazo correspondente ao período durante o qual ficou aguardando a extração de cópias do presente processo, para que pudesse fazer novas alegações e juntar outros documentos julgados indispensáveis ao deslinde da controvérsia, sob pena de que ficaria caracterizado o cerceamento a seu direito de defesa;

- as conclusões da DIFIS/DELNF, quando do procedimento de diligência, teriam sido extraídas de forma precipitada, sem nenhum embasamento técnico na lei, e tampouco nas normas contábeis aplicáveis ao caso concreto;
- o tratamento contábil dispensado pela autoridade fiscalizadora às operações de arrendamento mercantil examinadas seria incompatível com as regras que disciplinam a matéria;
- as operações de arrendamento mercantil encontrar-se-iam disciplinadas pela Lei nº 6.099/74, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.132/83, e regulamentadas pelas Portarias nºs 376-E/76, 564/78 e 140/84, todas expedidas pelo Ministro da Fazenda, e também pela Resolução nº 980/94, do Conselho Monetário Nacional;
- o tratamento contábil aplicável às operações de arrendamento mercantil seria determinado pelo Banco Central do Brasil que para esse fim teria editado o Plano Contábil das Instituições Financeiras - COSIF, cuja observância seria compulsória por parte das instituições autorizadas a operar no mercado financeiro;
- o leasing financeiro seria uma operação de financiamento estruturada na forma de leasing, cujas características seriam distintas do contrato de locação;
- como toda operação de financiamento, o seu valor presente se constituiria no efetivo montante do crédito, e seu reflexo nos números contábeis patrimoniais da empresa de leasing ajustariam automaticamente seu resultado ao regime de competência. Esse ajuste seria feito através da apuração da superveniência ou insuficiência de depreciação, que implicaria comparar o saldo contábil das operações de leasing (agrupando todas as contas que refletem saldos contábeis) com o valor presente dessas operações;
- a superveniência ou a insuficiência de depreciação teria como finalidade ajustar o resultado contábil de uma empresa de arrendamento mercantil de modo a refletir a sua situação financeira, uma vez que o valor a receber refletiria não somente a remuneração dos recursos recebidos em dinheiro, mas também a depreciação do bem, pela razão de que o bem seria de propriedade da empresa de arrendamento mercantil;
- a Receita Federal teria editado o Ato Declaratório nº 34, de 23 de abril de 1987, estabelecendo que a insuficiência ou superveniência de depreciação determinados pela aplicação do COSIF às sociedades de arrendamento mercantil "não serão computados na determinação do lucro real, e deverão ser segregados contabilmente, de forma a permitir que seja determinada sua composição e o tratamento tributário a eles dispensados;
- referida norma não teria sido observada pela autoridade fiscalizadora, provocando imensa confusão entre conceitos e procedimentos contábeis;
- a alegação de que o recebimento do valor correspondente à diferença entre ativos (R\$ 305.621.478,42) e os passivos (R\$ 291.298.862,46) ambos cedidos a valor contábil, deveria ser contabilizada como receita (item 9.2.10), denotaria completo desconhecimento da técnica contábil e do funcionamento do plano de contas. A fiscalização teria confundido os valores classificados na conta "Conta a Receber", integrante do ativo, com o resultado do exercício;
- a autoridade fiscal que realizou a diligência teria concluído equivocadamente no item 9.2.3 que a baixa do valor residual garantido ("VRG") recebido antecipadamente corresponderia a uma receita tributária implicando em apuração de resultado tributável;

- após a apresentação de esquemas contábeis para sustentar sua argumentação concluiu que:

mesmo que se pudesse aceitar os critérios adotados pela Divisão de Fiscalização, ainda que totalmente desprovido de qualquer amparo técnico, o diferencial entre ativos e passivos cedidos não representou uma receita, e sim mero ativo (contas a receber), não produzindo qualquer efeito fiscal imediato;

de se notar ainda a exagerada preocupação do agente fiscal ao concluir que a baixa do passivo seria receita, sem considerar que o valor pago para que o Banco Nacional assumisse esse passivo constituiria uma despesa. Ora, a transferência de um passivo a terceiros não deve e nem pode provocar efeitos fiscais se concomitantemente a essa cessão, o cedente entrega recursos ao cessionário para que ele assuma a obrigação correspondente, pois se a baixa do passivo é receita tributável, a sua contrapartida (baixa do caixa), seria despesa dedutível;

- a movimentação das contas que registram a operação que seria de cessão de contratos, devem ser consideradas em conjunto e não de forma isolada;

- ao ceder os contratos de arrendamento mercantil ao Banco Nacional, a Nacional Leasing o teria feito pelo valor contábil, não apurando qualquer resultado tributável, cabendo ao cessionário, o Banco Nacional, dar continuidade às operações, pois como se disse antes, a cessão de contrato implica substituição do cedente pelo cessionário, que o sucede em todos os direitos e obrigações.

Os autos foram encaminhados para esta delegacia de julgamento em 03/08/2004, com o seguinte despacho de fls. 499, datado de 17/08/2004:

Trata-se de Pedido de restituição cumulado com Pedidos de Compensação com débitos próprios e de terceiros, convertidos em Declarações de Compensação que, nos termos do Despacho Decisório da DIORT/DEINF/SPO (fls. 399/404), foram objeto de homologação parcial. Tendo sido cientificado da decisão em 06.05.2003 (fls. 409), o contribuinte protocolizou em 05.06.2003 sua manifestação de inconformidade (fls. 418/451), e o processo foi encaminhado a esta Delegacia de Julgamento.

Quanto aos débitos que não tiveram a compensação homologada, foi providenciado o encaminhamento do processo para a constituição do respectivo crédito tributário (fls. 404), para cobrança, redundando em representação para tal fim (fls. 408, 481, 482). Pelo que se extrai de fls. 483 a 492, foi levado a efeito o lançamento de ofício referente aos débitos, mas consulta no sistema Profisc (fls. 498) releva que ainda remanesce débito sendo controlado no presente processo.

Além disso, às fls. 470 e 471, foram acostadas Declarações de Compensação que, embora tenham sido protocolizadas na CAC/DEINF/SPO em 16.10.2002, não foram apreciadas pela autoridade administrativa. A não-apreciação de tais Declarações de Compensação fica evidenciada em face da data do encaminhamento destes documentos (fls. 469), bem assim do próprio teor do Despacho Decisório (fls. 400, 402 e 404).

Portanto, relativamente às Declarações de Compensação de fls. 470/471, não há que se falar em litígio e, por conseguinte, falece competência à DRJ para julgamento, até porque a manifestação de inconformidade de fls. 418/451 e o despacho decisório de fls. 399/404 não lhes dizem respeito.

Sendo assim, encaminhem-se os autos à DIORT/DEINF/SPO para saneamento e demais providências de sua alçada. Em seguida, que o processo deverá ser devolvido a esta DRJ/SPO-I para julgamento da manifestação de inconformidade.

Em consequência a DIORT/DEINF prolatou o DEPACHO DECISÓRIO COMPLEMENTAR de fls. 526/528, assim ementado:

Mantém decisões do Despacho Decisório (fls. 399 a 403), homologando parcialmente as compensações requeridas e decide colocar em cobrança, por insuficiência de direito creditório, os débitos que não haviam sido apreciados.

O contribuinte foi cientificado em 08/12/2004, conforme AR de fls. 528, e apresentou, em 06/01/2005, a Manifestação de Inconformidade de fls. 530 a 532, alegando em síntese que:

- em razão da homologação parcial em questão, apresentou tempestivamente manifestação de incoformidade, cujas razões encontram-se, até o presente momento, pendentes de apreciação;
- não obstante a pendência de discussão na esfera administrativa acerca da legitimidade do procedimento compensatório, a digna fiscalização houve por bem notificar a Requerente, através da expedição do Aviso de Cobrança nº 66 (doe 2), sobre a existência de crédito tributário remanescente de valores que deixaram de ser recolhidos ao presente processo;
- seria manifestamente improcedente, a referida cobrança, em razão dos argumentos já aduzidos na manifestação, e por causa de fato superveniente, que seria no caso, a edição da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, que ao modificar o art. 74, da Lei nº 9.430/1996, teria consignado em seu art. 17, que a manifestação de inconformidade suspenderia a exigibilidade do crédito tributário;
- indubitável, nesse contexto, a presença de causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário objeto de questionamento no presente processo, tornando-se impositivo o pronto cancelamento do mencionado Aviso de Cobrança em questão;

Requeru, por fim, o imediato cancelamento do presente Aviso de Cobrança nº 66, até que venha a ser proferida decisão final nos autos do processo administrativo em referência.

A DRJ/SP- I, por unanimidade, indeferiu a solicitação do interessado nos seguintes termos :

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -CSLL

Ano-calendário: 1997

Ementa: PRELIMINAR. DEVOLUÇÃO DE PRAZO - Não

constitui cerceamento ao direito de defesa e do contraditório o

indeferimento do pedido de prorrogação do prazo para opor-se manifestação de inconformidade ou mesmo impugnação a auto de infração, por falta de base legal para a concessão.

CSLL BASE DE CÁLCULO. ARRENDAMENTO MERCANTIL. Aplicam-se à apuração da base de cálculo da contribuição, para as sociedades de arrendamento mercantil, as normas da legislação tributária vigente, ainda que tenha efetuado os ajustes contábeis, determinados pelo COSIF, em razão de a observância dos normativos do BACEN não produzirem efeitos tributários.

Solicitação Indeferida

Intimada da referida decisão em primeira instância em 23/12/2005 (Fls. 564), a interessada interpôs o presente recurso em 23/01/2006 (Fls. 567 a 597) aduzindo, em síntese:

I-DOS FATOS

(...)

No entanto, referida decisão merece pronta revisão, posto que fundada em premissas que são absolutamente equivocadas, como se verá a seguir.

II – DA DECISÃO RECORRIDA

De início, cabe informar que a decisão recorrida proferida pela Junta Julgadora é, com a devida vênia, absolutamente vazia, contraditória e sem qualquer substância, limitando-se a esclarecer o óbvio, ou seja, que as operações de leasing são disciplinadas por normas tributárias e contábeis contempladas em legislação própria, e que a base de cálculo da CSL é constituída pelo lucro líquido contábil ajustado por adições e exclusões expressamente previstas.

Após tecer essas considerações, a Corte "a quo" concluiu afoitamente pela procedência dos argumentos considerados pela fiscalização para determinar adição à base de cálculo da CSLL de valores referentes às contas "Ativo Diferido a Amortizar" e "Despesas Antecipadas", e glosar as exclusões relacionadas a "Reversão dos Saldos das Provisões não Dedutíveis".

(...)

Na verdade, o que se verifica da frágil decisão de fls. é que a D. Turma Julgadora procurou, a todo instante, evitar o mérito da discussão, desprezando os argumentos da Recorrente e sequer indicando as normas que a obrigariam a adicionar, à base de cálculo da CSL, os valores referentes às contas "Ativo Diferido a Amortizar", "Despesas Antecipadas" e autorizariam a glosa das exclusões relativas a "Reversão dos Saldos das Provisões não Dedutíveis".

(...)

Ora, a Recorrente procurou, através de sua manifestação de inconformidade, rebater, um a um, todos os pontos levantados no

relatório de diligência, citando as normas nas quais embasava seu entendimento, ilustrando a referida manifestação com gráficos e simulações contábeis, e apresentando exemplos para facilitar a compreensão da questão. Para sua frustração, nada disso foi objeto de comentário na decisão atacada, revelando omissão no trato de questão de natureza complexa, e falta de respeito ao direito do contribuinte de ver analisados os seus argumentos.

Por se tratar de decisão sem a necessária fundamentação legal, que se limita a repetir e transcrever trechos do relatório de diligência da fiscalização, deve a mesma ser desde já declarada nula, com o retorno dos autos à Turma Julgadora de Primeiro Grau, para que esta se manifeste de forma exaustiva sobre cada uma das razões oferecidas pela Recorrente para justificar os procedimentos adotados, sem prejuízo do exame das razões a seguir expostas.

III — DA NECESSIDADE DE DILIGÊNCIA

Antes de adentrar no mérito da controvérsia, a Recorrente não pode deixar de registrar fato que parece ser absolutamente incontestável, ou seja, a negativa de homologação integral da compensação de créditos promovida tem como única razão a divergência de entendimentos sobre a forma adequada de contabilizar operações de arrendamento mercantil.

Ora, em sendo o Banco Central do Brasil o órgão competente para editar as normas contábeis a serem observadas pelas sociedades de arrendamento mercantil e para fiscalizá-las, imprescindível se afigura a manifestação daquela instituição acerca dos procedimentos adotados pela Recorrente.

(...)

Por se tratar de providência que em nada prejudicará os interesses da Fazenda Nacional - pelo contrário, só contribuirá para que se possa chegar à verdade material, que é a razão de ser do processo administrativo - e não havendo, por parte da Recorrente, qualquer receio em ter os seus registros e assentamentos contábeis revistos por órgão eminentemente técnico, imparcial e competente para o exercício dessa atribuição, requer, com fundamento no § 7º. do art. 17 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, e no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pelo art. 1º. da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, seja o julgamento do presente caso convertido em diligência, solicitando-se ao Banco Central do Brasil que se manifeste sobre a forma de contabilização adotada pela Recorrente no ano calendário de 1995.

No mérito, a Recorrente repisou os mesmos argumentos aduzidos na Manifestação de Inconformidade para ao final formular o seguinte pedido:

XI-DO PEDIDO

Face ao exposto, requer seja o acórdão de fls. considerado nulo, por falta de substância, já que não entrou no mérito das questões suscitadas pela Recorrente em sua manifestação de inconformidade, determinando-se a sua devolução à Junta de origem, para que todos os pontos levantados pela Recorrente sejam efetivamente analisados.

Caso não seja atendido, por qualquer razão, o pedido acima, requer a Recorrente seja acolhido o pedido de conversão de julgamento em diligência, determinando-se a remessa dos presentes autos ao Banco Central do Brasil, para que este se manifeste sobre a consonância dos procedimentos contábeis e fiscais adotados pela Recorrente com a legislação aplicável, e com os métodos, postulados e princípios contábeis geralmente aceitos.

Ainda na hipótese de não ser acolhido o pedido de diligência, acima formulado, protesta a Recorrente pela juntada de laudo técnico elaborado por empresa especializada e independente, que confirme a adequação, à legislação aplicável, dos procedimentos contábeis adotados.

No mérito, querer sejam as razões acima expostas integralmente acolhidas, culminando com o cancelamento da exigência fiscal, posto que embasada em normas e argumentos não aplicáveis ao caso dos autos.

Nestes termos, protestando pela produção de todas as provas em Direito admitidas, particularmente pela realização de nova diligência destinada a confirmar a lisura dos procedimentos observados, de perícia, e pela juntada de novos documentos ao processo, p. deferimento.

Distribuíram-se os autos ao I. Conselheiro Nelson Losso Filho em 22/03/2006 (Fls. 770).

Sem contrarrazões da Fazenda Nacional.

Em 14/08/2006, a Recorrente fez juntar aos autos laudo pericial contábil elaborado pela KPMG Tax Advisors (Fls. 783 e 784 a 809) com ciência da Fazenda Nacional em 16/04/2008 (Fls. 1.053).

Em 03/12/2007, a Recorrente requereu preferência no julgamento e sustentação das razões recursais (Fls. 774).

Em 14/08/2008, a Recorrente reitera as razões do presente recurso (Fls. 1.054 a 1.059).

Em 04/12/2008, a Recorrente requereu ao Presidente da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes a remessa dos autos à unidade de origem para imediata liberação de bem oferecido em garantia (Fls. 1.061).

Em 24/03/2009, por meio de Despacho (Fls. 1.063 a 1.065), diligenciaram-se os autos à DEINF/SP para elaboração de parecer conclusivo quanto à regularidade dos

procedimentos contábeis/fiscais adotados pela Recorrente e questionados pelo Fisco em sua diligência. Segundo consta da referida decisão:

os documentos juntados aos autos não permitem o julgamento a respeito do recurso, visto ser necessária a confirmação, à luz da legislação tributária, da correção dos procedimentos contábeis e fiscais adotados pela Contribuinte, inclusive com a análise do laudo pericial juntado às fls. 786/809.

Em 10/05/2011, intimou-se a Recorrente do seguinte parecer conclusivo da Receita Federal (Fls. 1.142 e 1.251 a 1.279):

Trata o presente processo de "Pedido de Restituição" de alegado Saldo Negativo da CSLL da sucedida NACIONAL LEASING S/A, cumulado com "Pedidos de Compensação", ora em Recurso Voluntário, conforme segue:

Pretendendo aproveitar direito creditório concernente a Saldo Negativo da CSLL, período de apuração ano-calendário 95, da sucedida NACIONAL LEASING S/A (CNPJ nº 47.711.746/0001-16), no montante então atualizado de R\$ 58.093.875,13, para compensar outros débitos, em 07/05/99 o interessado protocolizou requerimento junto à RFB "Pedido de Restituição", o qual foi formalizado neste processo (folhas 01/02);

Conforme se depreende da DIRPJ/96, no encerramento do mencionado exercício a NACIONAL LEASING S/A apurou para a CSLL base de cálculo negativa de R\$ 27.209.883,15 e, em decorrência dos valores antes recolhidos a título de estimativas mensais, Saldo Negativo de R\$ 34.262.679,69, tudo conforme informado, respectivamente, nas Linhas 17 e 21 da Ficha 11 da declaração (folhas 14 a 32);

Por conseguinte, ao amparo do disciplinado pela IN SRF nº 21/97 então vigente, a partir de 26/05/99 o interessado, entendendo não remanescer dívidas quanto à certeza e liquidez do pleiteado crédito, passou a anexar aos autos "Pedidos de Compensação" de débitos próprios e de terceiros;

Apreciando o "Pedido de Restituição", houve por bem a DIORT/DEINF/SPO, considerando o valor do direito creditório e a necessidade de comprovar sua certeza e liquidez, baixar os autos para diligência, procedimento este levado a termo pela DIFIS/DEINF/SPO por meio do MPF nº 0816600-2002-00003-6, tendo essa autoridade fiscal, ao final, lavrado circunstanciado "Relatório de Diligência" (folhas 339 e 340 a 370);

Compulsando os apontamentos contidos no procedimento de diligência, constata-se ter a autoridade fiscal solicitado esclarecimentos acerca dos resultados fiscais do período de apuração em comento, particularmente das exclusões efetuadas na base de cálculo da CSLL, no montante de R\$ 53.115.333,49;

Em resposta ao "Termo de Intimação" lavrado pela autoridade fiscal, o interessado justificou que a referida exclusão

correspondia a provisões de imposto de renda constituídas sobre

valores adicionados/excluídos temporariamente na determinação do Lucro Real e revertidas por ocasião da apuração do lucro líquido daquele exercício, sendo R\$ 15.036.366,89 concernente à realização integral do Lucro Inflacionário acumulado em 31/12/95 e R\$ 38.078.966,60 decorrente de IR pago sobre "receita" diferida de Superveniência de Depreciação (sic);

E para sustentar seu entendimento de que as referidas provisões de IR eram passível de dedução na determinação da base de cálculo da CSLL, o interessado recorreu ao disciplinado pelo art. 2º da Lei nº 7.689/88, normativo esse que instituiu a mencionada contribuição e que, ao definir "a base de cálculo da contribuição como sendo o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda", teria permitido a exclusão das provisões eventualmente revertidas na apuração do lucro líquido, como as aludidas no item precedente;

Prosseguindo na diligência, após analisar detidamente os documentos apresentados pelo interessado, em particular os balancetes levantados durante o ano-calendário 95, constatou a autoridade fiscal que por força de contrato de "Cessão de Ativos, Assunção de Passivos e outras Avenças" celebrado entre o BANCO NACIONAL S/A e o UNIBANCO S/A, em 18/11/95 restou readquirido por aquele direitos e obrigações de sua então controlada NACIONAL LEASING S/A;

Da referida operação de cessão/assunção, a NACIONAL LEASING S/A cedeu ao BANCO NACIONAL S/A ativos no valor de R\$ 305.621.478,42 e passivos, no valor de R\$ 291.2968.862,46, sendo que a diferença líquida, no montante de P\$ 14.322.615,96, foi escriturada pelo cedente a débito em conta ativa "Devedores por Compra de Bens";

Dos lançamentos contábeis efetuados pela NACIONAL LEASING S/A em razão dos ativos e passivos cedidos, no entanto, houve por bem a autoridade fiscal, por considerar ter o contribuinte contrariado o quanto previsto na legislação tributária pertinente e, conseqüentemente, distorcido os resultados do período, retificá-los parcialmente;

Nesse ponto, relativamente aos contratos de arrendamento mercantil, aos bens arrendados e às demais obrigações passivas objetos da apontada operação de cessão, após diligenciar cada uma das respectivas contas, concluiu a autoridade fiscal ter a NACIONAL LEASING S/A apurado, a título de resultado por sua baixa, e já considerado o valor de R\$ 14.322.615,96 a que alude o item 10, um "prejuízo" no montante de R\$ 20.314.388,39, o qual, segundo consta do relatório, deveria ter sido computado na formação do lucro líquido do período;

Da mesma forma, a autoridade fiscal considerou que o passivo escriturado a título de "VRG Antecipado" e o ativo diferido líquido "Perdas em Arrendamentos a Amortizar", nos montantes respectivos de R\$ 12.132.045,66 e R\$ 58.837.874,59, também deveriam, em razão da baixa dos bens arrendados, ser computados no cálculo do lucro líquido do ano-calendário 95;

Ainda dos ajustes apontados pela autoridade fiscal no relatório de diligência, vale ressaltar a reversão da "Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa", de R\$ 26.119.652,07, e a baixa de "Despesas pagas Antecipadamente", de R\$ 1.183.527,64, em contrapartida ao resultado do período;

E, mais relevante, porém, foi o ajuste proposto pela autoridade fiscal para a baixa nos valores líquidos da "Insuficiência de Depreciação", de R\$ 73.831.741,92, e do "Crédito Tributário IR sobre Insuficiência de Depreciação", de R\$ 31.747.649,03, também com contrapartida ao resultado do exercício;

Por fim, uma vez procedidas, conforme discriminado no relatório de diligência, todas as retificações nos lançamentos originariamente escriturados PAF nº 16327.000921/99-89 pela NACIONAL LEASING S/A, as quais, diga-se, não alteraram o Lucro Líquido Antes da CSLL de R\$ 19.540.216,73, concluiu a autoridade fiscal ser improcedente a exclusão do "Crédito de IR sobre Insuficiência de Depreciação" da base de cálculo da CSLL, bem como, em decorrência dos ajustes efetuados no lucro líquido, ter a cedente deixado de adicionar à base tributável os valores referentes a "Perdas em Arrendamentos a Amortizar", de R\$ 58.837.874,59, e a "Despesas Antecipadas", de R\$ 1.183.527,64;

Com efeito, alterada a base de cálculo, restou como CSLL a pagar no encerramento do ano-calendário, no montante de R\$ 16.359.112,08, contrariamente à base negativa informada na DIRPJ/96, de R\$ 27.209.883,15;

Tomando por base o resultado da diligência, decidiu a autoridade administrativa, conforme vazado em Despacho Decisório proferido pela DEINF/SPO em 10/04/03, reconhecer como Saldo Negativo da CSLL do ano-calendário 95 o montante de R\$ 17.903.567,61, homologando parcialmente as compensações indicadas pelo interessado, com o prosseguimento da cobrança dos débitos remanescentes (folhas 399 a 404);

Cientificado da decisão e com ela irresignado, em 06/05/03 o interessado, tempestivamente, na condição de sucessor da NACIONAL LEASING S/A, apresentou "Manifestação de Inconformidade" (folhas 409 e 418 a 451);

Em sua defesa, sob a alegação da ocorrência de erros conceituais, o interessado contestou os critérios contábeis adotados pela autoridade fiscal para retificar os lançamentos por ele realizados, e que culminaram com a retificação da base de cálculo da CSLL, quer pela adição dos valores pertinentes ao Ativo Diferido a Realizar, de R\$ 58.837.874,59, e a Despesas Pagas Antecipadamente, de R\$ 1.183.527,64, quer pela exclusão do valor de R\$ 38.078.966,60, relativo à "Reversão de Provisões Não Dedutíveis";

Discorrendo sobre as especificidades das operações de arrendamento mercantil, então disciplinadas pela Lei nº 7.132/83 e regulamentadas pelas Portarias do Ministério da

Fazenda de nº 376-E/76, nº 564/78 e nº 140/84 e pela Resolução do CMN nº 980/94, e o tratamento contábil para elas aplicável, conforme estabelecido pelo Banco Central do Brasil por meio do COSIF, pretendeu o interessado demonstrar os erros cometidos pela autoridade fiscal;

Sustentando que a operação de arrendamento mercantil é na verdade uma operação estruturada de financiamento e que seu valor presente constitui o efetivo montante do crédito, o qual deve se refletir nos demonstrativos contábeis da empresa de leasing, o interessado citou que os ajustes necessários se dão por meio da apuração da Superveniência ou Insuficiência de Depreciação, cuja origem decorre da comparação do saldo contábil das operações de leasing com o valor presente das mesmas;

*Nesse sentido, apontou o Ato Declaratório nº 34/87 expedido pela RFB, o qual não teria sido respeitado pela autoridade fiscal, normativo esse que dispôs que a Insuficiência/Superveniência de Depreciação **"não serão computados na determinação do lucro real, e deverão ser segregados contabilmente, de modo a permitir que seja determinada sua composição e o tratamento v butário a eles dispensados"**; (grifo do interessado)*

Aduziu, a partir de então, que as conclusões do relatório de diligência teriam decorrido da evidente falta de conhecimento por parte da autoridade fiscal da técnica contábil e do plano de contas aplicável às empresas de arrendamento mercantil;

Em seguida, combateu o entendimento da autoridade fiscal de que a diferença líquida de R\$ 14.322.615,96 entre os ativos (R\$ 305.621.478,42) e os passivos (R\$ 291.2968.862,46) cedidos pela NACIONAL LEASING S/A ao BANCO NACIONAL S/A deveria ser computada no resultado do exercício;

No mesmo sentido, atacando os critérios contábeis adotados no procedimento de diligência, o interessado opôs-se ao entendimento expresso pela autoridade fiscal, de que, em contrapartida à baixa do passivo "VRG Antecipado", no valor de R\$ 12.132.045,66, teria havido uma "receita tributária";

Em relação à diferença líquida de R\$ 14.322.615,96 então apurada por ocasião da cessão de ativos e passivos, o interessado procurou demonstrar que o referido valor foi contabilizado a débito na conta ativa "Valores a Receber por Venda de Bens", não produzindo nenhum efeito fiscal imediato;

Seguindo em sua contestação, o interessado afirma que os lançamentos efetuados em decorrência da cessão de ativos e passivos tratavam, em verdade, da cessão de contratos de arrendamento mercantil, o que, conforme descrito no item 9 do Relatório de Diligência, teria sido expressamente reconhecido pela autoridade fiscal, embora tenha ela, no caso concreto,

considerado os ativos e passivos cedidos de forma isolada, descaracterizando a operação efetivamente realizada;

E para embasar sua premissa, de que os passivos e ativos cedidos deveriam ser considerados em seu conjunto, com a simples baixa dos respectivos valores nos registros contábeis da NACIONAL LEASING S/A e o lançamento da diferença líquida em conta ativa, o interessado procurou distinguir a operação em questão, repita-se, que seria de cessão de contratos, esta subsumida ao disposto pelo COSIF (item 7 da Seção 7 das Normas Básicas - Operações de Arrendamento Mercantil), daquela concernente à simples cessão de créditos;

Para ilustrar o entendimento esposado pelo interessado, vale reproduzir o excerto por ele extraído da obra "Cessão de Contratos" (Saraiva, SP, 1987, pág. 158), do profº Antonio da Silva Cabral, que, ao distinguir a cessão de créditos da cessão de contratos, asseverou: "como o próprio nome indica, no primeiro caso cedem-se apenas os créditos, enquanto que no segundo os créditos e os débitos complexivamente, ou, mais precisamente, cede-se a posição contratual";

E mais, afirmou que ao ceder os contratos de arrendamento mercantil ao BANCO NACIONAL S/A, a NACIONAL LEASING S/A o fez, à luz da legislação citada no item 29, pelo valor contábil, não apurando nenhum resultado tributável, cabendo ao cessionário, portanto, visto que a cessão dos contratos implicaria a assunção de todos os direitos e obrigações, dar continuidade às operações cedidas;

A partir desse entendimento, o interessado passou a combater todos os demais ajustes procedidos pela autoridade fiscal na apuração do lucro líquido do exercício e, conseqüentemente, na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL;

Assim, para a conta ativa "Perdas em Arrendamentos a Amortizar" (R\$ 101.724.251,05), líquida da "Amortização Acumulada de Perdas em Arrendamentos a Amortizar" (R\$ 42.886.376,46), de R\$ 58.837.874,59, e objeto de cessão por parte da NACIONAL, o interessado, amparado em exemplo numérico, procurou demonstrar que o referido valor havia sido neutralizado pela apuração de "Insuficiência de Depreciação", não havendo que se falar em resultado tributável na operação;

E ainda que assim não quisesse entender a autoridade julgadora, o interessado assegurou que o raciocínio desenvolvido pela autoridade fiscal acabaria levando à contabilização de uma receita diferida de R\$ 58.837.874,59, correspondente à reversão da Insuficiência de Depreciação, e de uma despesa diferida, também de R\$ 58.837.874,59, concernente à baixa das "Perdas em Arrendamentos a Amortizar" líquida da "Amortização Acumulada", não restando, da mesma forma, resultado tributável;

Quanto ao ativo "Despesas Antecipadas", que a autoridade fiscal baixou contra conta de resultado e, posteriormente,

reverteu na demonstração da Base de Cálculo da CSLL, o interessado apontou referirem-se a despesas com aluguel de debêntures, cujos passivos correspondentes a tais obrigações haviam sido, juntamente com aquele ativo, cedidos ao BANCO NACIONAL S/A;

Com isso, além de confrontar a afirmação da autoridade fiscal, de que "ar baixa não tem nada a ver com o contrato de compra e venda de ativos com o BANCO NACIONAL S/A", o interessado aduziu que tal ativo, em conjunto com seu correspondente passivo, foi cedido pelo valor contábil não tendo sido apurado nenhum ganho na operação;

Relativamente à glosa, como procedida pela autoridade fiscal, da exclusão da base de cálculo da CSLL do "IR sobre Insuficiência de Depreciação", no valor de R\$ 38.078.966,60, o interessado alegou ser ele totalmente improcedente;

E para suportar sua afirmação, o interessado argumentou ter tal ativo decorrido da constituição, ao longo do ano-calendário 95, de crédito do imposto de renda incidente sobre valores registrados como Insuficiência de Depreciação, estes considerados como despesas temporariamente indedutíveis, para fins de determinação do Lucro Real;

Ademais, argumentou que o crédito de imposto de renda em questão, repita-se, de R\$ 38.078.966,60, havia sido registrado a débito em conta do Ativo Circulante e, em absoluto respeito à legislação aplicável, conforme demonstrativos trazidos aos autos, a crédito (reversão de despesa de IR) em conta de Resultado, como informado na Linha 08 da Ficha 06 da DIRPJ/96;

Portanto, tendo sido computado no lucro líquido a contrapartida do "Crédito do IR sobre "Insuficiência de Depreciação" então constituído naquele exercício, de R\$ 38.078.966,60, concluiu o interessado ser absolutamente cabível, à luz do previsto pelo art. 2º da Lei nº 7.689/88, assim como o fez para o "IR sobre o Lucro Inflacionário Realizado" em 31/12/95, de R\$ 15.036.366,89, sua exclusão da base de cálculo da CSLL;

Ainda em referência ao IR de R\$ 38.078.966,60, o interessado disse que "por se tratar de uma receita decorrente de imposto diferido a ser recuperado no futuro, calculado sobre despesa temporariamente indedutível (Insuficiência de Depreciação)", ter promovido, quando da apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, "os devidos ajustes, incluindo essa receita nas respectivas bases, por não ser receita tributável"" (sic);

Por fim, em sua "Manifestação de Inconformidade", o interessado atacou as retificações promovidas pela autoridade fiscal no lucro líquido do exercício e a ^cusação de suposta omissão de receita e cometimento de ilícito fiscal, bem como esgrimiou a ocorrência do decurso do prazo para que fosse retificado o resultado do exercício encerrado em 31/12/95;

Julgando a "Manifestação de Inconformidade", em 26/10/05 a DRJ/SPOI a indeferiu, conforme vazado no Acórdão nº 8.171 (folhas 539 a 549), assim ementado, verbis:

"Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

(...)

CSLL BASE DE CÁLCULO. ARRENDAMENTO MERCANTIL. Aplicam-se à apuração da base de cálculo da contribuição, para as sociedades de arrendamento mercantil, as mesmas normas da legislação tributária vigente, ainda que tenha efetuados os ajustes contábeis determinados pelo COSIF, em razão de a observância dos normativos do BACEN não produzirem efeitos tributários.

Solicitação Indeferida";

Como se depreende da própria ementa, a autoridade julgadora "a quo" não se ateve a cada um dos pontos do procedimento de diligência então atacados pelo interessado, preferindo apontar, para fins tributários, a base legal à qual deve se subsumir as operações de arrendamento mercantil;

*E para fundamentar o indeferimento da "Manifestação de Inconformidade", a autoridade julgadora recorreu ao ADN CST nº 34, de 23/04/87, normativo esse também citado pelo interessado em sua defesa, por meio do qual foi permitido às sociedades de arrendamento mercantil, tão somente **para fins de determinação do lucro líquido**, o cômputo dos ajustes a que se refere o Plano de Contas aprovado pelo Banco Central do Brasil;*

Aliás, os incisos II e III do sobredito normativo são expressos no sentido de que tais ajustes, quando relacionados com as Portarias do Ministério da Fazenda nº's 376-E/76, 564/78 e 140/84, não serão computados na apuração do lucro real e deverão ser segregados contabilmente, de forma a permitir seja determinada sua imposição e o tratamento tributário a eles dispensados, nem poderão alterar os efeitos tributários decorrentes da aplicação da Lei nº 6.099/74, com as alterações dadas pela Lei nº 7.132/83;

Noticiado do acórdão exarado pela DRJ/SPOI e com ele insatisfeito, em 23/01/06 o interessado interpôs Recurso Voluntário, pleiteando, de forma resumida, sob o argumento de que a decisão recorrida é vazia, contraditória e que se limitou a esclarecer o óbvio, sem, portanto, apresentar argumentos que permitisse sustentar as razões de decidir, a sua reforma integral (folhas 564 e 567 a 597);

Argumentou, ainda, que a decisão combatida evitou o mérito da discussão, sequer indicando as normas que a obrigariam a adicionar à base de cálculo da CSLL os valores referentes às contas "Ativo Diferido a Amortizar" e "Despesas Antecipadas" e que justificariam a glosa das exclusões relativas à "Reversão dos Saldos das

Provisões não Dedutíveis", sendo, portanto, nula, por absoluta falta de indicação dos fatos e fundamentos jurídicos que a motivaram;

Diante de tais afirmações, e sustentando que a controvérsia existente tem como única razão a divergência de entendimentos sobre a forma adequada de contabilizar as operações de arrendamento mercantil, o interessado solicitou, preliminarmente, com fundamento no § 7º do art. 17 do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, na redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93, fosse o julgamento convertido em diligência, inclusive com a interveniência do Banco Central do Brasil;

No mérito, o interessado repisou os mesmos argumentos alinhados na "Manifestação de Inconformidade", e já abordados nos itens 20 a 42, tornando-se, por isso, desnecessário citá-los novamente, exceto pela reafirmação de que, no caso vertente, os lançamentos efetuados nos registros contábeis e relacionados às operações de arrendamento mercantil referiram-se, em verdade, à cessão de contratos e não, simplesmente, de ativos e passivos, como quis entender a autoridade fiscal;

E com o propósito de demonstrar que os procedimentos contábeis então adotados pela NACIONAL LEASING S/A por ocasião da discutida cessão de ativos/passivos, além de ter obedecido aos dispositivos legais aplicáveis à matéria, não poderiam ensejar nenhuma exigência tributária, em 14/08/06 o interessado fez juntar aos autos laudo pericial contábil elaborado pela KPMG Tax Advisors "folhas 783 e 784 a 809);

Apreciando o Recurso Voluntário em 24/03/09, houve por bem a autoridade julgadora "ad quem", à luz dos elementos trazidos aos autos pelo interessado, mormente o laudo pericial a que alude o item anterior, e em respeito ao princípio do contraditório e da ampla defesa, baixar o processo à repartição de origem, para a realização de novo procedimento de diligência e elaboração de parecer conclusivo (folhas 1063 a 1065);

Antes de prosseguir na análise dos novos argumentos e/ou provas documentais trazidos aos autos, vale ressaltar, por não guardarem respeito com a legislação tributária aplicável, alguns equívocos cometidos pelo interessado nos lançamentos contábeis então efetuados, e não observados pela autoridade fiscal diligente, bem como erros conceituais que fundamentaram sua defesa e que se encontram desmentidos pelo próprio laudo pericial da KPMG Tax Advisors;

Com se enfatizou nos itens 28 e 50, o interessado, para justificar os lançamentos contábeis então efetuados pela NACIONAL LEASING S/A em decorrência da cessão de ativos/passivos ao BANCO NACIONAL S/A, fez questão de afirmar que tal operação tratou tão somente da cessão de contratos de arrendamento mercantil, cujo resultado deveria ser considerado pela autoridade administrativa como um todo, e não de modo isolado;

Desse ponto de vista, o resultado líquido da baixa concomitante dos ativos (R\$ 305.621.478,42) e dos passivos (R\$ 291.298.862,46), todos eles, ativos e passivos, no entender do interessado, relacionados aos contratos de arrendamento mercantil cedidos, só poderia ter como contrapartida o lançamento a débito em conta ativa, no presente caso a de "Devedores por Compra de Bens" (R\$ 14.322.615,96);

Ainda que tal raciocínio pudesse parecer correto, a premissa sobre a qual se assentou é falsa, como apontado no item 4 do laudo pericial da KPMG, em resposta ao quesito 5) formulado pelo interessado, à folha 794;

Da simples leitura do parecer do perito, salta evidente que as operações de cessão realizadas entre a NACIONAL LEASING S/A e o BANCO Da simples leitura do parecer do perito, salta evidente que as operações de cessão realizadas entre a NACIONAL LEASING S/A e o BANCO NACIONAL S/A referiram-se tanto à cessão de créditos quanto à cessão de contratos, como bem assentado no referido laudo, verbis:

"No que concerne às operações envolvendo contas a receber (devedores por compra de valores e bens, seguros, vendas de debêntures, confissão de dívida), incentivos fiscais, bens não de uso próprio, direitos relativos a contrato de aluguel de debêntures, esses se referiram a cessões de créditos e ativos. No que tange às operações de arrendamento mercantil, na medida em que foi negociada a posição contratual representada pelo conjunto de direitos e obrigações inerentes a essas operações, essas configuraram cessões de contratos";

E mais, na resposta ao quesito 6), o perito esclareceu que a contabilização das operações de cessão de crédito e de contratos de arrendamento mercantil se subsumem ao disciplinado pelo art. 4º da Circular BACEN nº 2.568/95, sendo que, para os contratos de arrendamento, deve-se observar o disposto pela Circular do BACEN nº 1.429/89 - item 1.11 do COSIF, sub-item 5, b;

Assim, do laudo pericial, ficou explícito, para fins de apuração do "valor contábil do contrato", qual o conjunto de contas que o compõem, nelas não se incluindo várias daquelas então consideradas pela NACIONAL LEASING S/A no computo da operação ora em apreço, particularmente as concernentes à "Insuficiência de Depreciação" e ao "Crédito de IR sobre

Insuficiência de Depreciação", as quais, portanto, por força do ADN CST nº 34/87, deveriam ser tratadas de forma segregada e, à luz das Circulares BACEN nº 2.568/95 e BACEN nº 1.429/89, baixadas contra contas de resultado, da forma, aliás, como considerou, ainda que parcialmente, o perito;

Nesse ponto, é oportuno mencionar que o "Crédito de IR sobre Insuficiência de Depreciação", no valor de R\$ 38.078.966,60, lançado pela NACIONAL LEASING S/A em 31/12/95 como exclusão na apuração da base de cálculo da CSLL, havia sido, por força do contido no Anexo I - Descrição do Ativo, do "Contrato de Compra e Venda" firmado entre o UNIBANCO S/A e o BANCO NACIONAL S/A, integralmente cedido ao BANCO NACIONAL S/A (folhas 811a 814);

E para atestar essa afirmação, bastaria a autoridade administrativa, com fulcro nos demonstrativos apresentados pelo interessado no curso do procedimento de diligência e também no consignado pelo perito na resposta ao quesito 15) do laudo pericial, que tal montante foi computado na apuração do valor líquido do "Crédito de IR sobre Insuficiência de Depreciação", de R\$ 31.747.649,03 (= R\$ 41.075.264,07 - R\$ 9.327.615,04), objeto de cessão (folhas 804, 895 e 928);

Ora, se, c[^]mo defende o interessado, o "Crédito de IR sobre Insuficiência de Depreciação" fora cedido para o BANCO NACIONAL S/A, o qual teria, então, na condição de cessionário, assumido todos os direitos e obrigações do cedente, não haveria mais como a NACIONAL LEASING S/A, se a legislação assim o permitisse, sob pena de aproveitamento em duplicidade, exclui da base de cálculo da CSLL o montante de R\$ 38.078.966,60, como o fez na DIRPJ/96, posto que, repita-se, já transferido tal direito ao cessionário, razão pela qual, ainda que de forma transversa, procedente a glosa efetuada pela autoridade fiscal;

De outra sorte, porém, o "Crédito de IR sobre Insuficiência de Depreciação", bem como a "Insuficiência de Depreciação" que lhe deu origem, deveria, sim, ser baixado pela NACIONAL LEASING S/A, na data da contratação da operação, mas em conta de resultado, visto que, como disciplinado pelo inciso I do ADN CST nº 34/87, compõe o lucro líquido do exercício, a partir do qual se apura a base de cálculo da CSLL;

Fez bem, portanto, a autoridade fiscal diligente em retificar o lucro líquido do exercício encerrado em 31/12/95, sem alterar, para a CSLL, os efeitos tributários decorrentes dos ajustes a que alude o ADN CST nº 34/87, entre os quais se inserem o "Crédito de IR sobre Insuficiência de Depreciação" e também a "Insuficiência de Depreciação", não havendo mais que se falar em exclusão de valores da base de cálculo da CSLL, como mais adiante se enfatizará;

A partir desse ponto, pode-se abordar as questões suscitadas pela Recorrente, quer no Recurso Voluntário, quer no laudo pericial elaborado pela KPMG Tax Advisors, como segue:

DO RESULTADO LÍQUIDO DA OPERAÇÃO DE CESSÃO

Como já abordado no item 55, de fato, não fosse inválida a premissa de que a operação de cessão tratou tão somente de contratos de arrendamento mercantil, seria procedente o argumento da Recorrente de que o valor líquido da cessão de ativos/passivos, de R\$ 14.322.615,96, então contabilizado em conta do Ativo Circulante ("Devedores por Compra de Bens"), não poderia ser computado no resultado do exercício, contrariamente ao sustentado pela autoridade fiscal;

Contudo, tomando-se em conta que a operação de cessão envolveu, além de contratos de arrendamento mercantil, outros ativos/passivos, como reconhecido pelo próprio perito, salta evidente que a NACIONAL LEASING S/A deveria, primeiro, ter apurado, com base nas contas previstas pela Circular do BACEN nº 1.429/89 - item 1.11 do COSIF, sub-item 5, b (folhas 909/910)- o valor dos contratos cedidos;

Da mesma forma, também em conformidade com a legislação aplicável, em particular a Circular BACEN nº 2.568/95, deveria o cedente, em relação aos demais ativos e passivos cedidos, a menos da "Insuficiência de Depreciação" e do "Crédito de IR sobre a Insuficiência de Depreciação", ter apurado o valor líquido dessa operação e, após a sua confrontação com o obtido no item anterior, registrar o resultado da operação de cessão em conta ativa, se positivo, ou computá-lo no lucro líquido, se negativo;

Com o fim de facilitar o entendimento e sem prejuízo da finalidade do presente trabalho de diligência, pode-se tratar os ativos/passivos cedidos, exceto as contas de ajustes a que alude o ADN CST nº 34/87, como a "Insuficiência de Depreciação" e o "Crédito de IR sobre a Insuficiência de Depreciação", de forma conjunta, como, aliás, o fez parcialmente o perito em resposta ao quesito 9) do laudo, e reproduzido abaixo:

ITEM	IRPJ (R\$ MIL)	CSLL (R\$ MIL)
Lucro Líquido Antes da Operação de Cessão	19,5	19,5
(+) Reversão Insuficiência de Depreciação	73,8	73,8
(+) Reversão dos Saldos dos demais Ativos cedidos	231,2	231,2

(-) Reversão dos Saldos dos Passivos cedidos	(291,0)	(291,0)
(-) Diferencial lançado em Contas a Receber	(14,0)	(14,0)
(=) Lucro Líquido Ajustado Após Oper. de Cessão	19,5	19,5
(+) Adições	125,2	6,4
(-) Exclusões		
- Insuficiência de Depreciação	(73,8)	-
- Reversão IR sobre Insuficiência de Depreciação	(38,1)	(38,1)
- Outras Exclusões	(47,2)	(15,0)
Lucro Real/Base de Cálculo da CSLL	(14,4)	(27,2)
(+) Insuficiência de Depreciação	73,8	-
(=) Lucro Real/Base de Cálculo CSLL (DIRPJ)	59,4	(27,2)

Como se extrai do quadro, o valor líquido originalmente apurado pela NACIONAL LEASING S/A na cessão de ativos/passivos, de R\$ 14.322.615,96, foi computado pelo perito no ajuste do lucro líquido do exercício, como o fez a autoridade fiscal diligente, contradizendo, portanto, toda a argumentação do interessado;

E a explicação para isso é simples, como também se observa do demonstrativo, visto que, excluída a "Insuficiência de Depreciação", a qual, de fato, não poderia ser computada no resultado da operação de cessão, posto não integrar,

conforme previsto na Circular BACEN nº 1429/89, o rol das contas que compõem o "valor contábil dos contratos", mas, sim, tratar-se de conta de ajuste do lucro líquido, o resultado da cessão dos ativos/passivos foi negativo (231.789.736,50 - 291.298.862,38), razão pela qual o perito, acertadamente, reverteu para resultado o alegado valor líquido da operação então lançado em conta ativa;

Não se vai aqui, ainda, questionar o motivo pelo qual o perito computou com ajuste, segregadamente, na apuração do lucro líquido a "Insuficiência de Depreciação", excluindo-a do resultado da operação de cessão, mas deixou, inexplicavelmente, de fazer o mesmo para o "Crédito de IR sobre Insuficiência de Depreciação";

65.2 DO ATIVO DEFERIDO A AMORTIZAR

Na argumentação alinhada na "Manifestação de Inconformidade" e no Recurso Voluntário, o interessado ataca a

posição adotada pela autoridade fiscal diligente de adicionar ao lucro líquido, na determinação do Lucro Real e na base de cálculo da CSLL o valor R\$ 58.837.874,59 correspondente ao saldo líquido da conta "Perdas em Arrendamentos a Amortizar" (R\$ 101.724.251,05), após a dedução da conta retificadora "Amortização Acumulada de Perdas em Arrendamento a Amortizar" (R\$ 42.886.376,46);

No entender da autoridade fiscal diligente, "o valor dessas Perdas em Arrendamento a Amortizar eram despesas da Nacional Leasing S/A -Arrendamento Mercantil, para serem baixadas na conta de resultado, de acordo com o prazo restante da vida útil de cada bem". Portanto, asseverou, "Por ocasião da baixa do dia 18/11/95, deveria ser adicionado na apuração do Lucro Real e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e não jogado contra uma conta do ativo";

Contra essa conclusão, o interessado enfatizou a sua total inconsistência com o disciplinado pelo Plano Contábil das Instituições Financeiras - COSIF, seção "Normas Básicas", título 7 (Operações de Cessão de Contratos de Arrendamento Mercantil - Cedente), e que determinaria a contabilização das cessões de contratos a débito da adequada conta de disponibilidades, em contrapartida com as adequadas conta do subgrupo Operações de Arrendamento Mercantil, e o estorno da parcela de depreciação acumulada para sua baixa, em contrapartida com os desdobramentos de bens arrendados;

O laudo pericial, por sua vez, apontou às folhas 18/19, na resposta ao quesito 10), que as perdas em arrendamento a amortizar devem compor o valor contábil dos contratos de arrendamento mercantil, o que não teria sido observado pela autoridade fiscal diligente, a qual considerou tais perdas a amortizar, de R\$ 58.837.874,59, como despesa indedutível na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, majorando, com isso, a base tributária;

De fato, merece ser acolhida as alegações apresentadas pelo interessado, visto que, por força da Circular BACEN nº 1.429/89 - item 1.11 do COSIF, sub-item 5, Z, as contas "Perdas em Arrendamentos a Amortizar" e "Amortização Acumulada de Perdas em Arrend a Amortizar" integram o valor contábil dos contratos, e cujos valores foram cedidos pelo valor contábil ao BANCO NACIONAL S/A, que passou a ser o legítimo sucessor dos direitos e obrigações disso decorrente, inclusive o oferecimento à tributação do citado ativo diferido, não havendo que se falar em despesa indedutível na cedente;

65.3 DAS DESPESAS ANTECIPADAS

Para as "Despesas Antecipadas", no valor de R\$ 1.183.527,84, considerou a autoridade fiscal, sob a alegação de que o mesmo não teria nenhuma relação com o contrato de compra e venda de

ativos em comento, que sua baixa deveria ser efetuada de acordo com sua realização e, no caso vertente, determinou sua baixa contra conta de resultado, com posterior reversão na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL;

Em sua defesa, o interessado esclareceu: i) que as denominadas "Despesas Antecipadas" se referiam a aluguel de debêntures pago antecipadamente; ii) que as referidas debêntures haviam sido utilizadas na captação de recursos junto ao público e iii) que os passivos correspondentes a essas obrigações haviam sido objeto de cessão. Portanto, sustentando não ter ocorrido nenhum ganho na baixa dos valores contabilizados a esse título, concluiu que o procedimento levado a termo pela autoridade fiscal, em afronta aos princípios contábeis geralmente aceitos, distorceu os resultados do exercício;

Por outro lado, o perito resumiu sua análise sobre "Despesas Antecipadas" à sua definição e ao regime de apropriação contábil aplicável, qual seja, o da competência, este vinculado ao prazo de duração do contrato de aluguel das debêntures, conforme descrito nas respostas aos quesitos 11) e 12) do Laudo;

Nesse ponto, o Laudo pericial deixou claro que as "Despesas Antecipadas" não poderiam compor o valor contábil dos contratos cedidos, tratando-se simplesmente de cessão de outros ativos. Portanto, sua baixa, como despesa, dar-se-ia contra conta de resultado, como o fez a autoridade fiscal diligente. De qualquer forma, tal procedimento contábil em nada alteraria o lucro líquido do exercício, como bem apontado no Laudo Pericial e se observa do quadro inserto no item 64.1.1. (Reversão dos demais Ativos Cedidos), porém com reflexos na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL;

Assim, diferentemente do sustentado pelo interessado, e não analisado no Laudo Pericial, não haveria como a autoridade fiscal deixar de reverter as "Despesas Antecipadas", no montante de R\$ 1.183.527,64, na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, sob pena de sua dedução em duplicidade, visto que esse valor foi, posteriormente, pelo regime de competência, computado como despesa na apuração do lucro líquido do cessionário, o BANCO NACIONAL S/A;

E para corroborar essa afirmação, não é demais citar o que ensina o "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações" (Fipecaf, 6ª ed., páginas 137/138) acerca de "Despesas Pagas Antecipadamente": "Esses ativos representam pagamentos antecipados, cujos benefícios ou prestação de serviços à empresa se farão durante o exercício seguinte", "são despesas que efetivamente e de forma objetiva pertencem a exercícios seguintes. Não são ainda despesas incorridas";

No caso vertente, a NACIONAL LEASING S/A alugou debêntures, pagando antecipadamente essa obrigação e, em

seguida, com lastro nesses títulos, captou recursos no mercado. Portanto, por se tratar de despesa não incorrida, o aluguel então pago só poderia ser baixado contra conta de resultado, na apuração do lucro líquido, por ocasião da liquidação do passivo correspondente aos recursos captados, o que só teria ocorrido, por força da cessão de ativo/passivo, no BANCO NACIONAL S/A;

E para afastar qualquer outra interpretação, é preciso esclarecer que o fato de que os recursos obtidos pela cedente terem sido aplicados em operações de arrendamento mercantil, em nada altera a forma de contabilização das "Despesas Antecipadas", visto que, repita-se, elas não compõem o "valor contábil dos contratos", devendo, no momento da cessão, ser baixadas contra conta de resultado;

DA PROVISÃO P/ CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA

Da mesma forma como apontado no item precedente, dúvida não resta de que a "Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa" também não integra o "valor contábil dos contratos de arrendamento mercantil", devendo, assim, em decorrência da operação de cessão, em respeito ao que prescreve os normativos do próprio BACEN, ser revertida para conta de resultado;

Dos demonstrativos apresentados pelo interessado, de folhas 465 e 891, sobressai ter a NACIONAL LEASING S/A revertido para conta de resultado, no encerramento do ano-calendário 95, a título de "Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa", o montante de R\$ 4.503.211,00, não o fazendo, todavia, para o valor de R\$ 26.119.652,07 então cedido em 19/11/95 ao BANCO NACIONAL S/A;

Do Laudo Pericial, no entanto, constata-se ter o perito, ainda que de forma indireta, conforme indicado no quadro do item 64.1., computado o referido montante na apuração do lucro líquido ajustado., além dessa reversão não ter alterado o resultado do exercício, ela, contrariamente ao apontado para as "Despesas Antecipadas", não deveria ocasionar nenhum reflexo no Lucro Real e na base de cálculo da CSLL, como, aliás, levado a termo pela autoridade fiscal diligente;

65.5 DO CRÉDITO DE IR SOBRE INSUFICIÊNCIA DE DEPRECIACÃO

Quanto ao "Crédito de Imposto de Renda sobre a Insuficiência de Depreciação", de R\$ 38.078.966,60, entendeu a autoridade fiscal diligente ter a NACIONAL LEASING S/A registrado tal valor em conta de receita, conforme indicado na Linha 08 da Ficha 06 da DIRPJ/96, quando o correto teria sido, por ocasião da operação de cessão, o estorno a débito da referida conta de receita e, como contrapartida, a crédito de "IR sobre Insuficiência de Depreciação";

Ademais, após efetuar alguns ajustes na conta "Receita de Imposto de Renda", concluiu não ter havido nenhum valor a ser excluído com "IR s/ Insuficiência de Depreciação" na parte A do LALUR, nem tampouco na base de cálculo da CSLL, mesmo por que, no resultado, teria sido apurado "Superveniência de Depreciação" e não "Insuficiência de Depreciação";

E para finalizar, afirmou a autoridade fiscal diligente que, relativamente ao crédito de IR decorrente de Insuficiência de Depreciação, o lançamento contábil correto, de acordo com o COSIF, seria uma contrapartida não ~m conta de receita, mas sim na conta passiva "Provisão para Imposto e Contribuições sobre Lucros";

Em sua contestação, asseverando, inicialmente, a total falta de amparo legal para a citada glosa, o interessado esclareceu que o crédito tributário do IR de R\$ 38.078.966,60 foi constituído ao longo do ano-calendário 95, e decorreu dos valores registrados a título de insuficiência de depreciação, estes considerados, para fins de determinação do Lucro Real, como despesas temporariamente indedutíveis;

Aduziu, por conseguinte, que a reversão do "IR sobre Insuficiência de Depreciação" a crédito da conta de resultado "Receita de Imposto de Renda", como indicado na Linha 08 da Ficha 06 da DIRPJ, em fiel observância às normas contábeis, afetou o lucro líquido antes da CSLL, sendo cabível, portanto, à luz do prescrito pela Lei nº 7.689/88, c/c o art. 194 do RIR/94 e o "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações" (Fipecafi, Atlas, SP, 2000, pg 28), sua exclusão na base de cálculo da CSLL;

Reverberando o mesmo raciocínio adotado pelo interessado, o Laudo Pericial confirmou que o "Crédito de IR sobre a Insuficiência de Depreciação" em comento, repita-se, de R\$ 38.078.966,60, foi constituído ao longo do ano-calendário 95, tendo o interessado, no encerramento do exercício, registrado tal valor a débito da conta ativa COSIF 1.8.8.25.02 e, em contrapartida, a crédito da conta de resultado "Reversão de Provisões Operacionais", subtítulo "Imposto de Renda", COSIF 7.9.90.95.0;

É importante aqui salientar não ter o perito abordado no Laudo a questão pertinente à conta ativa credora "Insuficiência de Depreciação", que deu origem ao "Crédito do IR sobre Insuficiência de Depreciação", e que com ele se correlaciona diretamente, as quais, como já antecipado neste relatório, deveriam ser tratadas de forma segregada, e não computadas na apuração do valor líquido dos contratos de arrendamento cedidos, como o fez o interessado;

E para justificar, à luz do disposto pelo art. 2º da Lei nº 7.689/88, a exclusão do "Crédito de IR sobre Insuficiência de Depreciação" na determinação da base de cálculo da CSLL, o

perito recorreu a julgados proferidos pela esfera administrativa, valendo aqui transcrever alguns excertos, verbis:

A legislação tributária federal não se opõe a adoção, pelas empresas em geral, dos procedimentos contábeis normatizados pelo Instituto Brasileiro de Contadores — Ibracon, e constantes de pronunciamento. (...). 2) As receitas geradas pelas contrapartidas contábeis decorrentes do reconhecimento, na escrituração comercial, dos ativos fiscais diferidos encontrados com base nas diferenças temporárias dedutíveis e nos prejuízos fiscais compensáveis, apuradas em conformidade com as normas do pronunciamento do Ibracon, podem não compor as bases de cálculo tanto do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) quanto da Contribuição Social sobre o lucro líquido (CSLL); desde que, obviamente, nelas estejam previamente inseridas. A contabilização desses valores, no entanto, não deve alterar para menos, em nenhum período, as bases de cálculo que seriam encontradas se a escrituração de tais ativos não fosse efetuada" (Decisão nº 200/98 da SRRF da 9ª RF) (grifo nosso)

*"A demonstração do lucro real deverá ser iniciada com o lucro líquido do período de apuração, antes de ser deduzido o valor da provisão para pagamento do imposto de renda e, antes, também, de ser adicionado o valor do Ativo Fiscal Diferido, concernente ao imposto de renda calculado sobre o prejuízo fiscal a compensar que a pessoa jurídica avaliou ser possível a sua recuperação em períodos de apuração futuros. **Se no preenchimento da Declaração de Informação Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, o valor do Ativo Fiscal Diferido for computado como receita, poderá o mesmo ser excluído do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.**" (Ac nº 103-21.799/04 do 1º CC) (grifos do interessado);*

Feitas tais considerações, é preciso reafirmar que no procedimento contábil adotado pela NACIONAL LEASING S/A por ocasião da cessão de ativos/passivos a "Insuficiência de Depreciação" e o "Crédito de IR sobre Insuficiência de Depreciação" foram transferidos para o cessionário, o BANCO NACIONAL S/A;

Por tal razão, como já explicitado no item 62, caso a conta "Crédito de IR sobre Insuficiência de Depreciação" estivesse incluída no conjunto daquelas enunciadas pela Circular BACEN nº 1.429/89 para apuração do "valor contábil do contrato", a sua exclusão do crédito nela escriturado da base de cálculo da CSLL pela cedente implicaria, posto que posteriormente também excluído pelo cessionário, o seu aproveitamento em duplicidade, o que v/ende a legislação tributária;

Nesse sentido, o Laudo Pericial tratou expressamente da questão do lançamento contábil a ser observado para a "Insuficiência de Depreciação", deixando claro que, à luz da Circular BACEN nº 2.568/95 e das demais normas fiscais já mencionadas, tal conta deveria ter sido tratada de forma segregada pela cedente, e baixada contra conta de resultado, como fez o perito na resposta ao quesito 9);

De outra sorte, no entanto, em relação ao "Crédito de IR sobre Insuficiência de Depreciação", o qual deveria, por ocasião da operação de cessão, receber, concomitantemente, o mesmo tratamento contábil e fiscal aplicado à "Insuficiência de Depreciação" que lhe deu origem, ou seja, com sua baixa em contrapartida a conta de resultado, o perito limitou-se a analisar, conforme descrito na resposta ao quesito 15), os lançamentos atinentes à sua constituição;

Ora, se a constituição do "Crédito de IR sobre Insuficiência de Depreciação" implicou o lançamento a débito em conta do ativo (COSIF 1.8.8.25.02), em contrapartida a crédito em conta de resultado (COSIF 7.9.90.95.0), como bem constatou o perito, dúvida não poderia remanescer, em respeito ao disposto pela legislação contábil e fiscal aplicável, de que a baixa a crédito na referida conta ativa só poderia ter como contrapartida débito em conta de resultado (COSIF 8.9.4.10.00.6);

Veja-se, do apontado no sub-item precedente, que o "Crédito de IR sobre Insuficiência de Depreciação" deveria, em decorrência da operação de cessão, e pelo simples fato de se tratar de ajuste que compõe o resultado do exercício, ser deduzido na apuração do lucro líquido, e não, como pretendido pelo interessado, na determinação do lucro real ou da base de cálculo da CSLL. É esse o tratamento contábil que preconiza o COSIF, e acolhido pela legislação tributária;

Não há que falar, portanto, para o "Crédito de IR sobre Insuficiência de Depreciação", em controle no LALUR, como deu a entender o interessado. O que, de fato, deve ser adicionado (na constituição) ou excluído (na baixa) na determinação do Lucro Real, mas não da base de cálculo da CSLL, é a "Insuficiência de Depreciação", como, ademais, considerado pelo perito na já citada resposta ao quesito 9);

E nem queira aqui o interessado, com o argumento de que o "IR constituído sobre a Insuficiência de Depreciação", no valor de R\$ 38.078.966,60, foi revertido na apuração do lucro líquido, como indicado na Linha 08 da Ficha 06 da DIRPJ/96, justificar, nos moldes do disposto pelo art. 2º da Lei nº 7.689/88, sua exclusão na determinação da base de cálculo da CSLL;

Como exhaustivamente demonstrado, o "IR constituído sobre Insuficiência de Depreciação" não se confunde com a "Provisão para IR sobre Lucros", esta sim, uma vez revertida na apuração do lucro líquido, passível de exclusão da base de cálculo da CSLL, enquanto aquela, ainda que também revertida, só poderia ser deduzida, quando de sua baixa, concomitantemente com a adição da "Insuficiência de Depreciação", na própria na apuração do lucro líquido. Não por outra razão, aliás, a "Provisão para IR sobre o Lucro Inflacionário", excluída pelo interessado na apuração da base de cálculo da CSLL, foi acatada pela autoridade fiscal diligente;

A partir do até aqui afirmado, poder-se-ia tomar de empréstimos os julgados colacionados no Laudo Pericial, e transcritos no

item 65.5.8., para comprovar, contrariamente à tese do interessado, a total improcedência da pretendida exclusão do "Crédito de IR sobre Insuficiência de Depreciação" da base de cálculo da CSLL, visto, antes, em obediência à legislação contábil e fiscal, ter sido ele deduzido na apuração do lucro líquido;

Enfim, relativamente ao "Crédito do IR sobre Insuficiência de Depreciação", pode-se concluir que a glosa procedida pela autoridade fiscal, embora por meio de argumentos equivocados, foi acertada, não podendo prosperar a pretensão do interessado;

Com efeito, de tudo quanto apontado na presente informação fiscal, fica evidente que os quesitos apresentados pelo interessado e objeto do Laudo Pericial encontram-se respondidos, porém, para consignar, ainda que de maneira resumida, o entendimento desta DEINF/SPO sobre as questões levantadas, seguem as respostas:

Quesito 1. No caso específico das operações contratadas entre o Unibanco -União de Bancos Brasileiros S/A e o Banco Nacional S/A, que valor foi levado em conta para fins de negociação de ativos e passivos ?

R Os valores levados em conta para fins de negociação da operação de cessão de ativos e passivos foram, sem dúvida, aqueles consignados na escrituração contábil da Nacional Leasing S/A.

Quesito 2. Em vista da resposta à questão acima, houve, no caso, para a Nacional Leasing apuração de resultado positivo ou negativo nessas negociações ?

R. Considerando o entendimento do interessado, de que a operação tratou tão somente de cessão de contratos de arrendamento mercantil, na negociação houve apuração do valor líquido de R\$ 14.322.615,96, não se constituindo, no entanto, em resultado tributável. No entanto, como bem observou o perito, a operação envolveu a cessão de outros ativos/passivos não vinculados a contratos de arrendamento.

Dessa forma, tendo em vista o tratamento contábil que deveria ser dado aos ativos/passivos cedidos, em particular à "Insuficiência de Depreciação" e ao "Crédito de IR sobre Insuficiência de Depreciação", como exhaustivamente analisado e apontado no demonstrativo elaborado por esta DIORT/DEINF/SPO, embora não tenha havido alteração no

lucro líquido apurado pela cedente, o Lucro Real e a base de cálculo da CSLL sofreram alterações.

Quesito 3. A baixa do Valor Residual Garantido (VRG) recebido antecipadamente pela Nacional Leasing correspondeu a uma receita? Em caso positivo, foi ela tributada para fins de CSLL, e em que momento?

R. Em razão do "VRG" compor o "valor dos contratos de arrendamento", os quais foram cedidos pelo valor contábil, a sua baixa não correspondeu a uma receita, não havendo motivo para seu oferecimento à tributação.

Quesito 4. Como foi contabilizado o valor pago pela Nacional Leasing ao Banco Nacional para que esse assumisse passivos relacionados a operações de arrendamento mercantil? A contabilização realizada esta correta?

R. Conforme respondido no quesito 2, a Nacional Leasing contabilizou o resultado da cessão de ativos/passivos na conta ativa "Devedores por Compra de Bens". Deve-se lembrar que na operação de cessão, a cedente se limitou a registrar os lançamentos a débito/crédito das respectivas contas do ativo/passivo, como se todos os direitos e obrigações dissessem respeito a contratos de arrendamento, sem transitar nenhuma das baixas em conta de resultado. Por todo o exposto neste relatório e no Laudo Pericial, porém, é evidente que a contabilização não foi efetuada corretamente, particularmente no que diz respeito às "Despesas Antecipadas", à "Insuficiência de Depreciação" e ao "Crédito de IR sobre Insuficiência de Depreciação", com efeitos na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, ainda que, no tocante ao lucro líquido do exercício, nada tenha se alterado;

Quesito 5. As operações de cessão contratadas entre o Unibanco e o Banco Nacional referiam-se à cessão de créditos ou à cessão de contratos?

R. Como bem explicitado no Laudo Pericial, dívida não resta, contrariando a própria tese sustentada pelo interessado, de que nem todos os ativos/passivos cedidos diziam respeito a contratos de arrendamento mercantil, portanto, como já mencionado no quesito precedente, com conseqüentes efeitos nos resultados apurados na DIRPJ/96;

Quesito 6. Como deveriam ser contabilizadas as operações de cessão de créditos e de cessão de contratos de arrendamento mercantil à luz das normas do COSIF?

R. Como bem apontou o Laudo Pericial, a contabilização das operações de cessão de créditos e de contratos de arrendamento mercantil deveria obedecer ao que prescreve as Circulares BACEN nº 1.429/89 e BACEN nº 2.568/95.

Por seu turno, especificamente para a cessão de contratos, a NACIONAL LEASING S/A deveria ter observado o disposto pelo

capítulo de Normas Básicas do COSIF. Ainda que tenha sido essa a intenção da cedente, como defendido no Recurso Voluntário, contudo, como já exaustivamente citado, equivocou-se ao computar no "valor contábil dos contratos" a "Insuficiência de Depreciação" e o "Crédito de IR sobre Insuficiência de Depreciação", sem baixar tais ajustes em conta de resultado;

Quesito 7. Qual o tratamento contábil a ser dispensado à parcela de rendas a apropriar do subgrupo "Operações de Arrendamento Mercantil" ? Em que situações são sensibilizadas as contas adequadas ao desdobramento de rendas e despesas de arrendamento mercantil ? Qual foi o procedimento contábil adotado pela Nacional Leasing em relação à parcela de rendas a apropriar referente aos contratos cedidos ao Banco Nacional ?

R. Nesse aspecto, absolutamente pertinente as considerações e a fundamentação legal apontada pelo perito. No tocante às rendas a apropriar, e considerando que tais contas compõem o "valor contábil dos contratos", deveria a Nacional Leasing, por ocasião da operação de cessão em comento, tê-las baixado, juntamente com as demais contas ativas/passivas concernentes aos contratos cedidos, tendo como contrapartida, no caso de resultado pos.uvo, lançamento a débito em conta ativa.

Aliás, ao considerar que o resultado de R\$ 14.322.615,96, então contabilizado a débito da conta "Devedores por Compra de Bens", seria decorrente da cessão de contratos, quis o interessado sustentar que o procedimento adotado pela Nacional Leasing obedeceu fielmente a disposição legal.

Ocorre, porém, vale repetir, para o caso vertente, que a operação de cessão não abrangeu tão somente contratos de arrendamento mercantil, razão pela qual o resultado acima referido não espelhou o real resultado dos contratos cedidos ao Banco Nacional.

Quesito 8. Os contratos firmados entre Unibanco e Banco Nacional contemplavam a venda de prejuízos ? E possível afirmar, com base na documentação e nos registros contábeis respectivos, que houve entre as referidas instituições a realização de operações desse gênero ?

R. Esse quesito certamente foi suscitado em face das alegações feitas pela autoridade fiscal diligente acerca da baixa do ativo diferido "Perdas em Arrendamentos a Amortizar" e "Amortização Acumulada com Perdas em Arrendamentos a Amortizar".

Obviamente que o entendimento da autoridade fiscal diligente foi equivocado, como já demonstrado no subitem 65.2. No presente caso, não houve nenhuma venda de "prejuízo" concernente a "Perdas de Arrendamentos a Amortizar", mesmo por que essa conta integra o "valor contábil dos contratos" cedidos, cujo resultado, se positivo, contabiliza-se, na cedente, em conta ativa ou, se negativo, em conta de resultado.

Quesito 9. Em que contas devem ser registrados os valores correspondentes a contratos de arrendamento mercantil cedidos a terceiros? Quais os efeitos contábeis e fiscais provocados pela sistemática de cálculo da superveniência ou insuficiência de depreciação em relação aos ativos relacionados a esses contratos? Qual procedimento foi adotado pela Nacional Leasing em relação ao saldo da superveniência ou insuficiência relacionada aos contratos cedidos?

R. Na resposta a esse quesito, o perito deixou claro o erro conceitual cometido pela Nacional Leasing ao computar o saldo da "Insuficiência de Depreciação" no "valor contábil dos contratos" cedidos, quando na verdade esse valor deveria ser revertido para conta de resultado. Ademais, o perito afirmou que tal "receita" não seria tributável na determinação do lucro real à luz do disposto pelo ADN nº 34/87, sendo considerada, no entanto, por falta de observância legal, dedutível da base de cálculo da CSLL a despesa de "Insuficiência de Depreciação".

Prosseguindo, o perito afirmou que se o saldo da "Insuficiência de Depreciação" objeto de cessão, no montante de R\$ 73.831.741,93 (=R\$ 95.523.869,92 - R\$ 21.692.127,99), baixado erroneamente em contrapartida a contas a receber ("Devedores por Compra de Bens"), fosse revertido para conta de resultado não haveria nenhum impacto na CSLL.

Embora as considerações apresentadas pelo perito sejam pertinentes, merece ressalva o quanto dito sobre a dedução da "Insuficiência de Depreciação" da base de cálculo da CSLL. Em verdade, a "Insuficiência de Depreciação" é, quando de sua constituição, dedutível na apuração do lucro líquido, porém adicionada na determinação do Lucro Real, mas não da base de cálculo da CSLL. Por outro lado, por ocasião de sua baixa, a "Insuficiência de Depreciação" deve ser revertida na apuração do lucro líquido, com sua exclusão tão somente para efeito de determinação do Lucro Real. De qualquer forma, de fato, como sustentado pelo perito, e também pela autoridade fiscal diligente, o baixa da "Insuficiência de Depreciação" contra conta de resultado não alteraria o lucro líquido do período.

No entanto, o mesmo tratamento contábil reconhecido pelo perito para a "Insuficiência de Depreciação" deveria ser aplicado ao "Crédito de IR sobre a Insuficiência de Depreciação", ou seja, com sua baixa, pela cessão, a crédito (despesa) de conta de resultado, o que não foi abordado no Laudo Pericial, não havendo mais que se falar em exclusão, quer na determinação do Lucro Real, quer da base de cálculo da CSLL.

Quesito 10. As perdas a amortizar integram os ativos contábeis para efeito de cálculo da insuficiência/superveniência de depreciação ? A autoridade da Receita Federal responsável pela diligência feita para fins de confirmação do R. Conforme a já citada Circular BACEN nº 1.429/89, as perdas a amortizar integram o "valor contábil do contrato", o qual, uma vez comparado com o "valor presente" do mesmo dá origem à insuficiência/superveniência de depreciação. Em relação ao procedimento de diligência, a autoridade fiscal, de forma equivocada, baixou as perdas de amortização contra conta de resultado, além de ter adicionado, sem nenhuma previsão legal, tal valor na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL.

Quesito 11. Qual a natureza das denominadas "despesas antecipadas" a que se refere o item 9.2.9. do relatório de diligência da Receita Federal ?

R. Referem-se a aluguel de debêntures, não integrando, portanto, o "valor contábil dos contratos" cedidos.

Quesito 12. Qual o regime de reconhecimento aplicável à baixa dessas despesas ?

R. As "despesas antecipadas" deveriam ser baixadas na Nacional Leasing, por ocasião da operação de cessão, contra conta de resultado, não alterando, todavia, o lucro do exercício, mas devendo ser revertida na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, visto que serão, posteriormente, deduzidas na cessionária, como descrito no subitem 65.3.

Quesito 13. A cessão, a valor contábil, de contratos de operações de arrendamento mercantil viabilizadas com recursos provenientes da emissão de debêntures, feita de forma concomitante com a cessão dos passivos relativos a essa modalidade de captação de recursos, produziu impactos nas contas de resultado da Nacional Leasing ?

R. Os passivos concernentes à emissão de debêntures não poderiam integrar o "valor contábil dos contratos" cedidos, como reconhecido pelo perito e reiterado neste relatório, devendo ser baixados contra conta de resultado, sem, contudo,

alterar o lucro líquido e, conseqüentemente, a Lucro Real e a base de cálculo da CSLL.

Quesito 14. Qual a origem do crédito tributário de imposto de renda, no valor de R\$ 38.078.966,60, constituído pela Nacional Leasing no ano-calendário de 1995 ?

R. Como comprovado pelos documentos anexados aos autos, tal crédito decorreu da "Insuficiência de Depreciação" apurada naquele ano-calendário, e lançado a débito em conta ativa, para posterior baixa, como despesa, em conta de resultado dº períodos futuros.

Quesito 15. De que forma foi registrado contabilmente o referido crédito tributário ? A forma de contabilização adotada pela Nacional Leasing estava em consonância com as regras do COSIF ?

R. A resposta a esse quesito se encontra no subitem 65.5. Todavia, nunca é demais lembrar que, em razão de não integrar o "valor contábil dos contratos" cedidos, o "Crédito de IR sobre Insuficiência de Depreciação" deveria ter sido baixado a débito contra conta de resultado, não havendo nenhum fundamento para sua posterior exclusão da base de cálculo da CSLL.

Vale ressaltar, ainda, que no valor da "Reversão dos saldos dos demais ativos cedidos", de R\$ 231,2 mil, informado pelo perito no demonstrativo à resposta ao quesito 9), o "Crédito de IR sobre Insuficiência de Depreciação", de R\$ 38.078.966,60 está incluído, não podendo se sustentar, portanto, a sua exclusão, em duplicidade, na determinação da base de cálculo da CSLL.

Quesito 16. Quais foram os ajustes feitos pela Nacional Leasing na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro em relação à receita de imposto de renda diferido? Esses ajustes encontram-se previstos na legislação aplicável?

R. Inicialmente, tomando em conta o objeto em discussão neste processo, qual seja, o Saldo Negativo da CSLL, não será aqui abordada a questão pertinente à determinação da base de cálculo do imposto de renda, qual seja, o Lucro Real.

Prosseguindo, como já explicitado neste relatório, a Nacional Leasing computou o "Crédito do IR sobre Insuficiência de Depreciação" no "valor contábil dos contratos" cedidos, excluindo-o, posteriormente da base de cálculo da CSLL. O tratamento contábil então adotado pela cedente, como deveras reiterado, foi absolutamente equivocado, visto tratar-se o "Crédito de IR sobre Insuficiência de Depreciação" de ajuste a ser procedido na apuração do lucro líquido. Portanto, sua baixa, pela cedente, dar-se-ia em contrapartida a débito em conta de resultado.

Conseqüentemente, o tratamento fiscal adotado pela Nacional Leasing, com a exclusão do "Crédito de IR sobre Insuficiência de

Depreciação" da base de cálculo da CSLL foi improcedente, não podendo prosperar.

É importante repisar que, em consonância com a legislação contábil e fiscal, por ocasião da sua constituição, a "Insuficiência de Depreciação" deveria ter sido deduzida do lucro líquido, assim como o imposto dela decorrente, deveria ter sido revertido (adicionado), como, aliás, neste caso, demonstra o lançamento efetuado na Linha 08 da Ficha 06 da DIRPJ/96.

Por outro lado, quando da operação de cessão, tanto a "Insuficiência de Depreciação", quanto o "Crédito de IR sobre Insuficiência de Depreciação", deveria ser baixado em conta de resultado, aquela a crédito (receita) e esse, a débito (despesa). Ora, se o imposto decorrente da insuficiência de depreciação foi, por ocasião da operação de cessão, deduzido na apuração do lucro líquido, como dispõe a legislação já mencionada, não mais haveria como excluí-lo na determinação da base de cálculo da CSLL.

Quesito 17. Por que razão a Nacional Leasing apurou base de cálculo negativa de CSLL no valor de R\$ 27.209.833,15? Essa base de cálculo foi corretamente calculada, em vista das normas contábeis e fiscais aplicáveis ?

R. Por todo o demonstrado no relatório, salta evidente que a base de cálculo da CSLL foi erroneamente apurada, quer pela exclusão do "Crédito de IR sobre a Insuficiência de Depreciação", de R\$ 38.078.966,60, quer pela não adição das "Despesas Antecipadas", de R\$ 1.183.527,64.

Quesito 18. Como se chegou ao valor de R\$ 58.881.341,94, considerado como montante a restituir ou compensar? Por que razão a fiscalização federal impugnou o valor da base de cálculo negativa da CSLL apurada pela Nacional Leasing?

R. Logicamente, o valor consignado no "Pedido de Restituição", de R\$ 58.881.341,94, refere-se ao Saldo Negativo da CSLL, de R\$ 34.262.679,69, apurado na DIRPJ/96, este decorrente dos valores das estimativas mensais recolhidas ou compensadas com outros créditos, e a maior do que o devido no encerramento do exercício, acrescido dos juros SELIC a que alude o § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95. Já a impugnação da base de cálculo negativa da CSLL, de R\$ 27.209.833,15, ocorreu em razão dos ajustes efetuados pela autoridade fiscal diligente, quer dizer, da adição das "Perdas em Arrendamentos a Amortizar", "Despesas Antecipadas" e "Crédito do IR sobre Insuficiência de Depreciação".

Por derradeiro, tendo em vista os argumentos alinhados neste relatório, pode-se concluir, uma vez efetuados os ajustes necessários no lucro líquido do exercício, bem como na determinação da base de cálculo da CSLL, restar como Saldo

*Negativo do ano-calendário 95 o montante de R\$ 30.481.307,90,
como demonstrado no quadro abaixo:*

ITEM	CSLL (R\$ MIL)
Lucro Líquido Antes da Operação de Cessão	19.540.216,73
(+) Reversão dos Saldos dos demais Ativos cedidos	(263.537.385,53)
(-) Reversão dos Saldos dos Passivos cedidos	291.298.862,38
(+) Reversão Insuficiência de Depreciação	95.523.869,92
(-) Reversão Superveniência de Depreciação	(21.692.127,99)
(-) Reversão Diferencial lançado em Contas a Receber	(14.322.615,96)
(-) Reversão Crédito IR sobre Insuficiência Depreciação	(41.075.264,07)
(+) Reversão Crédito IR sobre Superveniência Depreciação	9.327.615,04
(=) Lucro Líquido Ajustado Após Operação de Cessão	19.540.216,73
(+) Adições	
- Provisões não Dedutíveis	537.959,99
- Reversão Despesas Antecipadas	1.183.527,64
- Outras Adições	5.827.273,62
Soma das Adições	7.548.761,25
(-) Exclusões	
- Reversão Provisões não Dedutíveis (IR sobre Lucro Inflac)	(15.036.366,89)
Soma das Exclusões	(15.036.366,89)
Base de Cálculo da CSLL	12.052.611,09
CSLL DEVIDA	2.781.371,79
(-) CSLL Estimativas	(34.262.679,69)
	(31.481.307,90)

Do acima exposto, entendemos ter sido atendido o determinado pelo CARF, motivo pelo qual submetemos o presente relatório à apreciação superior, ressaltando, no entanto, antes do encaminhamento dos autos àquela autoridade administrativa julgadora "ad quem", sua ciência ao interessado, com a abertura, conforme dispõe o art. 59 da Lei nº 9.784/99, do prazo de 10 (dez) dias para apresentação de contra-razões.

Em 20/05/2011, a Recorrente apresentou contrarrazões ao referido parecer (Fis. 1.281 a 1.344), solicitando ao final nova oitiva da autoridade fiscal sobre os novos esclarecimentos da perícia contábil, nos seguintes termos em síntese:

TERMO DE ESCLARECIMENTO

KPMG Tax Advisors Ltda., com sede na Rua Dr. Renato Paes de Barros, nº 33, São Paulo, Capital, devidamente inscrita no CNPJ sob o nº 05.480.570/0001-40 e no CRC 2SP022767/O-5 ("Perito"), neste ato representada por seu sócio-diretor Celso Pompeu Alcantara, brasileiro, casado, contador, inscrito no CPF sob o nº 271.120.518-51, portador da carteira de identidade do Conselho Regional de Contabilidade de Contabilidade CRC nº ISP264636/0-5, a pedido da parte interessada Dibens Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, com sede na Cidade de Barueri, Estado de São Paulo, na Rua Alameda Rio Negro, nº 433, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 65.654.303/0001-73 (sucessora, por incorporação, de Unibanco Leasing S.A. Arrendamento Mercantil), vem apresentar, em face do laudo pericial emitido em 21 de julho de 2006, esclarecimentos acerca da informação prestada pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil no despacho de encaminhamento anexo aos autos do Processo Administrativo nº 16327.000921/99-8, formalizado através do Termo de Ciência nº 499, de 09 de maio de 2011, conforme segue:

Em 21 de julho de 2006, os administradores da Dibens Leasing S.A. Arrendamento Mercantil (sucessora, por incorporação, de Unibanco Leasing S.A. Arrendamento Mercantil) nos solicitaram a emissão de laudo pericial contábil ("Laudo" - Anexo 1) para tratar dos aspectos contábeis e fiscais abordados pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil no Relatório de Diligência - Unibanco Leasing - CNPJ nº 34.120.899/0001-06, MEMO DIFIS/DEINF/SP/Nº 101/2003, de 17 de março de 2003, que compõe o Processo Administrativo nº 16327.000921/99-89.

Segundo nos foi informado, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, ao receber o recurso voluntário do contribuinte, julgou por bem baixar o processo administrativo à repartição de origem para realização de novo procedimento de diligência, especialmente em face do conteúdo do Laudo juntado pela parte. Ato contínuo, foi exarado pela autoridade administrativa o "despacho de encaminhamento" (Anexo 2) e juntado aos autos do Processo Administrativo nº 16327.000921/99-8 pelo Termo de Ciência nº 499, de 09 de

maio de 2011, no qual são feitas referências ao Laudo para sustentar algumas das controvérsias discutidas entre as partes.

Assim, considerando o acima exposto, passamos a prestar os seguintes esclarecimentos sobre os pontos de controvérsia levantados pela autoridade fiscal no referido despacho de encaminhamento, à luz do laudo pericial contábil emitido em 21 de julho de 2006.

2 - Esclarecimentos necessários

a) Efeitos contábeis e fiscais da "Insuficiência de Depreciação" e do "Crédito Tributário de IR sobre a Insuficiência de Depreciação"

Em relação aos efeitos contábeis e fiscais provocados pela sistemática de cálculo da superveniência ou insuficiência de depreciação, relacionados aos contratos de arrendamento mercantil cedidos, a autoridade administrativa consignou em sua manifestação (Quesito 9 do despacho de encaminhamento) que o Perito teria afirmado que a receita decorrente da constituição da superveniência de depreciação " (...) não seria tributável na determinação do lucro real à luz do disposto no ADN nº 34/87, sendo considerada, no entanto, por falta de previsão legal, dedutível da base de cálculo da CSLL a despesa de 'Insuficiência de Depreciação'." (grifos no original)

A autoridade fiscal, no referido despacho, também entendeu que caberiam ressalvas sobre "(...) o quanto dito - pelo laudo - sobre a dedução da 'Insuficiência de Depreciação' na base de cálculo de CSLL", afirmando, mais à frente, que "(...) por ocasião de sua baixa, a Insuficiência de Depreciação deve ser revertida na apuração do lucro líquido, com sua exclusão tão somente para efeito de determinação do Lucro Real. De qualquer forma, de fato, como sustentado pelo Perito, e também pela autoridade fiscal diligente, o (sic) baixa da 'Insuficiência de Depreciação' contra conta de resultado não alteraria o lucro líquido do período." (grifamos)

Neste particular, cumpre esclarecer que o Laudo apresentado tratou da questão nos seguintes termos:

"(...) eventual receita deve ser considerada não tributável assim como a despesa não dedutível para fins de determinação do lucro real, à luz do determinado no Ato Declaratório Normativo - ADN nº 34 (Anexo 9). No entanto, no que concerne à CSLL, em razão de não existir qualquer previsão para tanto, a receita de superveniência é tributável assim como a despesa de insuficiência é dedutível de sua base de cálculo." (Laudo, resposta ao quesito 9, pág. 17, grifos nossos)

Assim sendo, fica demonstrado que houve manifestação expressa no Laudo sobre o assunto, e também sobre o efeito fiscal do procedimento adotado pelo contribuinte na apuração do imposto de renda da pessoa jurídica. Tal foi numericamente demonstrado no Laudo por intermédio do quadro abaixo:

R\$ mil	IRPJ	CSLL
Resultado contábil antes das negociações e dos tributos* **	19.5	19.5
Reversão da insuficiência dos contratos cedidos	73.8	73.8
Reversão dos saldos dos demais ativos cedidos	231.2	231.2
(-) Reversão dos saldos dos demais passivos cedidos	(291.0)	(291.0)
(-) Diferencial lançado em contas a receber	(140)	(14.0)
Resultado após negociações e antes dos tributos	19.5	19.5
(-) Exclusão da reversão da insuficiência	(73.8)	
(+/-) Outras adições/exclusões **	39.9	(46.7)
Base de cálculo considerada a insuficiência	(14.4)	(27.2)
Base de cálculo sem considerar a insuficiência **	59.4	(27.2)
Diferença	(73.8)	0

*Conforme demonstrado na pág. 27 do Relatório de Diligência da Divisão de Fiscalização da Secretaria da Receita Federal (Anexo 2).

**Conforme DIPJ/1996, ano-base 1995 (Anexo 27).

Também merece esclarecimento a afirmação feita pela autoridade fiscal em seu despacho de que "(...) o mesmo tratamento contábil reconhecido pelo perito para a 'Insuficiência de Depreciação' deveria ser aplicado ao 'Crédito de IR sobre a Insuficiência de Depreciação', ou seja, com a sua baixa, pela cessão, a crédito (despesa) de conta de resultado, o que não foi abordado no Laudo Pericial, não havendo mais que se falar em exclusão, quer na determinação do Lucro Real, quer da base de cálculo da CSLL."

Neste ponto, apesar da autoridade fiscal em seu despacho afirmar que o Laudo não tratou do tratamento contábil e tributário a ser dado ao "Crédito de IR sobre a Insuficiência de Depreciação", cabe fazer a correção de que o tema foi tratado nas respostas aos quesitos 14 e 15 do Laudo (páginas 20 a 22 do Laudo).

Com efeito, observa-se na resposta ao referido quesito 14, ter ficado consignado no Laudo que o crédito tributário do imposto de renda, no valor de R\$ 38.078.966,60, "(...) foi constituído durante o ano-calendário de 1995, tendo como base os valores registrados de insuficiência de depreciação registrada naquele ano-calendário, considerada não dedutível para fins de apuração do lucro real, conforme planilha anexa fornecida pelo Unibanco à fiscalização da Secretaria da Receita Federal - SRF (Anexo 12)." (grifamos).

Da mesma forma, também se esclareceu no Laudo a contabilização efetuada pela pessoa jurídica em vista da documentação apresentada ao Perito (Anexos 13 e 14 ao Laudo), bem como a correspondência da contabilização efetuada com as regras do "Plano de Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional - COSIF (Anexos 20 e 21 ao Laudo), conforme resposta ao quesito 15 do Laudo, assim reproduzido:

"O referido crédito - crédito tributário - foi registrado em conta do ativo de crédito tributário (imposto de Renda Diferido - s/Insuficiência de depreciação, código 1.8.8.25.02) em contrapartida de conta de resultado credora, título Reversão de Provisões Operacionais e subtítulo Imposto de Renda (código 7.9.90.95.0, vide Anexo 21), e de conta de resultado devedora, título Imposto de Renda (código 8.9.4.10.00.6, vide Anexo 20), conforme verificado na resposta a termo de intimação fiscal emitido pela SRF (Anexo 13). A partir das planilhas que compõem o Anexo 14 deste documento, constatamos que, para o período-base de 1995, a parcela credora do crédito tributário de imposto de renda sobre insuficiência de depreciação, no montante de R\$ 48.041.308,19, foi contabilizada na rubrica de código 7.1.9.90.95-0, e a parcela devedora, de R\$ 9.962.341,59, foi contabilizada na rubrica de código 8.9.4.10.00.6, que consideradas juntas perfazem o valor credor líquido de R\$ 38.078.966,60."

A afirmação fiscal, acima já transcrita, segundo a qual "(...) o mesmo tratamento contábil reconhecido pelo perito para a 'Insuficiência de Depreciação' deveria ser aplicado ao 'Crédito de IR sobre a Insuficiência de Depreciação' (...) não havendo que se falar em exclusão, quer na determinação do Lucro Real, quer na base de cálculo da CSLL" deve ser analisada à luz das decisões administrativas transcritas no Laudo (resposta ao quesito 16, páginas 22 a 24 do Laudo).

*Referidas decisões administrativas afirmam, em homenagem ao quanto previsto na legislação tributária, ser necessária a exclusão da receita contabilizada por força da constituição do ativo diferido sobre a insuficiência de depreciação ("Crédito de IR sobre Insuficiência de Depreciação"), **tanto na base do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) quanto da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL)** - (Decisão nº 200/98 - SRRF da 9ª Região Fiscal; Conselho de Contribuintes, Acórdão nº 103-21.799/04 e Solução de Consulta nº 21 - SRRF 9ª RF).*

Incute suscitar, ainda, que o lançamento em conta do ativo diferido decorre do efeito fiscal produzido pela apuração de insuficiência de depreciação, representado pelo ajuste a ser feito no LALUR e exigido pela legislação tributária na base de cálculo do imposto de renda ("Lucro Real"), nos termos do Ato Declaratório Normativo - ADN nº 34/87 (Anexo 3). Este crédito, registrado meramente para fins contábeis, corresponde ao valor do imposto de renda (fruto de diferença temporária) sobre o ajuste, representando o benefício fiscal futuro. Daí a razão pela qual as decisões administrativas supra-referidas determinarem que a receita contábil não componha as bases de apuração do IRPJ e da CSLL

Desta forma, o que se procurou demonstrar no Laudo, é que a insuficiência de depreciação e o ativo diferido dela decorrente (crédito tributário de IR) recebem tratamento contábil distinto do tributário, eis que a contabilização da insuficiência de depreciação, ao afetar o resultado do exercício, deve se subsumir aos efeitos fiscais previstos no referido ADN nº 34/78 (despesa indedutível para o IRPJ e dedutível para a CSLL), enquanto que o ativo fiscal diferido, dada sua natureza meramente contábil, não deve impactar nenhuma das bases tributáveis, seja do IRPJ seja da CSLL.

b) Efeitos contábeis e tributários das "despesas antecipadas"

Em relação ao tratamento contábil e fiscal das despesas antecipadas, autoridade fiscal discorre no despacho que as mesmas referidas despesas devem ser revertidas contra conta de resultado por ocasião da operação de cessão, não alterando o lucro líquido, "mas devendo ser revertida na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, visto que serão, posteriormente, deduzidas na cessionária".

Sobre esta questão, o Laudo mencionou, na resposta ao quesito 12 do Laudo (página 20 do Laudo), que a contabilização segue o normatizado no COSIF, no Capítulo Elenco de Contas, Seção Função das Contas, sendo feita no código 1.9.9.10.00-2 (Anexo 11 ao Laudo) cujo objetivo é o de registrar a aplicação de recursos em pagamentos antecipados, de que decorrerão, para a instituição, benefícios ou prestação de serviços em períodos seguintes. Mencionou-se, ainda, que a apropriação destas despesas em resultado deve observar o princípio da competência, ou seja, ocorrer em conformidade com a fluência do contrato que as originou.

Esclareça-se que, o desembolso realizado com a antecipação de despesas, de acordo com a regra contábil vigente até 31 de dezembro de 2007, era contabilizado a crédito de caixa em contrapartida de um débito no ativo diferido e amortizado pelo prazo do contrato. Quando da cessão deste ativo pelo cedente, o mesmo deveria ser revertido como custo para apuração de eventual ganho ou perda de capital. O cessionário, por sua vez, deveria registrar o ativo cedido da mesma forma que o cedente o fez antes da cessão, ou seja, constituindo o ativo contra em contrapartida do caixa. A partir disto, do mesmo modo, deveria o cessionário apropriar a despesa pelo prazo remanescente de exploração do direito previsto em contrato. Tratando-se de despesa operacional e necessária nos termos do previsto no art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99), tal despesa seria dedutível no cessionário para fins de determinação do lucro real.

(...)

Em 12/04/2012, a Recorrente reitera ao Presidente da Segunda Turma da Segunda Câmara da Primeira Seção preferência para julgamento (Fls. 1.349).

Processo nº 16327.000921/99-89
Acórdão n.º **1202-001.072**

S1-C2T2
Fl. 43

Em 22/04/2013, encaminharam-se os autos para novo sorteio em função do término de mandato do I. Conselheiro relator (Fls. 1.350).

Ocorrido o sorteio em 08/08/2013, distribuíram-se os autos a este relator.

O processo foi retirado da pauta da sessão de 09/10/2013 para intimação da Fazenda Nacional do resultado da diligência solicitada pela Presidência da Segunda Câmara da 1ª Seção.

Em 21/10/2013, houve ciência da Procuradoria da Fazenda Nacional do resultado da diligência consubstanciada na Informação Fiscal (Fls. 1.390 e 1.391).

Os autos retornaram a este relator em 23/10/2013.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Plínio Rodrigues Lima, Relator

O presente recurso objetiva rever o Acórdão da DRJ/SP nº que manteve a homologação parcial no valor de R\$17.903.567,31 (referência ano-calendário de 1995) do crédito compensado pela Recorrente, resultante de saldo negativo de CSLL, sobre o qual entendera a autoridade fiscal diligente ser improcedente a exclusão do "Crédito de IR sobre Insuficiência de Depreciação", no valor de R\$38.078.966,60 (referência ano-calendário de 1995), da base de cálculo da CSLL, bem como, em decorrência dos ajustes efetuados no lucro líquido, ter a cedente deixado de adicionar à base tributável os valores referentes a "Perdas em Arrendamentos a Amortizar", de R\$ 58.837.874,59 (referência ano-calendário de 1995), e a "Despesas Antecipadas", de R\$ 1.183.527,64 (referência ano-calendário de 1995).

A diferença na base de cálculo da CSLL objeto do litígio resta demonstrada na seguinte tabela (Fls. 849):

Discriminação	Apresentada	Apurado	Diferença
01. Lucro Líquido Antes da Contribuição Social s/ o Lucro	19540216,73	19.540.216,73	0,0
ADIÇÕES:			
02. Provisões Não Dedutíveis	537.959,99	537.959,99	0
03. Ativo Diferido a Amortizar	0	58.837.874,59	58837874,59
08. Outras Adições	5827273,62	5827273,62	
Despesas Antecipadas	0,00	1.183.527,64	1183527,64
09. SOMA DAS ADIÇÕES	6365233,61	66.386.635,84	60021402,2
EXCLUSÕES:			
10. Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis	53.115.333,49	15036366,89	38078966,6
15. SOMA DAS EXCLUSÕES:	53.115.333,49	15.036.366,89	38078966,6
17. BASE DE CÁLCULO DA CSLL	(27.209.883,15)	70.890.485,68	98.100.368,83
19. Contr. Social Dev. Base Rec. Bruta e Acrésc/Bal.	(34.262.679,69)		

Em relação à tempestividade, a Recorrente cumpriu o disposto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.:

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Quanto ao prazo decadencial de o Fisco examinar a apuração de crédito da CSLL relativa ao ano-calendário de 1995, constata-se dos autos que, inicialmente, o pedido de restituição data de 07/05/1999, os créditos tributários referem-se ao ano-calendário a partir de

1999 e o Despacho Decisório data de 10/04/2003. Segundo o §5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)(Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013)

(...)

§2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação

§4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo

No caso, não há que se falar em prazo decadencial, uma vez que não há como o Fisco homologar a compensação sem a comprovação dos créditos alegados pela Recorrente, ainda que ultrapassado o prazo do §4º do art. 150 do CTN.

O que se encontra decaído é o prazo para lançamento da correspondente CSLL, não o prazo para o exame do encontro de contas das compensações, uma vez que os correspondentes créditos tributários referem-se ao ano-calendário de 1999, com prazo até 31 de dezembro de 2003 para homologação tácita do lançamento.

Portanto, não há que se falar em decadência do direito de o Fisco examinar a apuração de saldo negativo de CSLL relativa ao ano-calendário de 1995.

A seguir, analisa-se cada um dos pontos abordados pela Recorrente na mesma ordem de apresentação do presente recurso:

Quanto ao item II - DECISÃO RECORRIDA, consta do presente recurso:

De início, cabe informar que a decisão recorrida proferida pela Junta Julgadora é, com a devida vênia, absolutamente vazia, contraditória e sem qualquer substância, limitando-se a esclarecer o óbvio, ou seja, que as operações de leasing são disciplinadas por normas tributárias e contábeis contempladas em legislação própria, e que a base de cálculo da CSL é constituída pelo lucro líquido contábil ajustado por adições e exclusões expressamente previstas.

Após tecer essas considerações, a Corte "a quo" concluiu afoitamente pela procedência dos argumentos considerados pela

fiscalização para determinar adição à base de cálculo da CSLL de valores referentes às contas "Ativo Diferido a Amortizar" e "Despesas Antecipadas", e glosar as exclusões relacionadas a "Reversão dos Saldos das Provisões não Dedutíveis".

Lamentavelmente, ao proferir-esse acórdão, a D. Junta Julgadora não demonstrou qualquer preocupação em apresentar qualquer argumento que permitisse sustentar as razões de decidir, não esclarecendo, em momento algum, o motivo pelo qual pela qual entende que o procedimento contábil considerado pela fiscalização para definir a metodologia que lhe parece ser mais adequada deva prevalecer sobre aquela observada pela Recorrente, auditada sem ressalvas por empresa independente e fiscalizada pelo Banco Central do Brasil, que é o órgão competente para se manifestar sobre o assunto.

Na verdade, o que se verifica da frágil decisão de fls. é que a D. Turma Julgadora procurou, a todo instante, evitar o mérito da discussão, desprezando os argumentos da Recorrente e sequer indicando as normas que a obrigariam a adicionar, à base de cálculo da CSL, os valores referentes às contas "Ativo Diferido a Amortizar", "Despesas Antecipadas" e autorizariam a glosa das exclusões relativas a "Reversão dos Saldos das Provisões não Dedutíveis".

Sob esse aspecto, merece destaque a lição dos ilustres Conselheiros Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martinez Lopes ("Processo Administrativo Fiscal Comentado", Dialética, SP. 2004, pg.60), que ao interpretar os artigos 49 e 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, concluíram que "os atos administrativos deverão ser motivados de modo explícito, claro e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos anteriores", sempre "com a indicação dos fatos e fundamentos jurídicos que o embasaram".

Saliente-se que a omissão dos fundamentos nos quais se sustenta a decisão de fls. implica sua automática nulidade, não apenas por cercear o direito de defesa, mas por impedir a revisão da decisão pela própria autoridade julgadora de segunda instância, conforme atesta a seguinte ementa:

Preliminar — Nulidade do Lançamento por Cerceamento do Direito de Defesa. A Ausência, nos autos, de descrição minuciosa dos fatos e, ainda, de demonstrativos hábeis a esclarecer o critério adotado para apurar o montante de 'recursos' e 'aplicações', consignados nos demonstrativos de acréscimo patrimonial a descoberto, além de cercear a garantia constitucional de ampla defesa, impedem o exame da matéria pela autoridade julgadora de segunda instância. (Acórdão nº 106-11.750, publicado no Diário Oficial da União de 5 de abril de 2001).

Ora, a Recorrente procurou, através de sua manifestação de inconformidade, rebater, um a um, todos os pontos levantados no relatório de diligência, citando as normas nas quais embasava seu entendimento, ilustrando a referida manifestação com gráficos e simulações contábeis, e apresentando exemplos para

facilitar a compreensão da questão. Para sua frustração, nada disso foi objeto de comentário na decisão atacada, revelando omissão no trato de questão de natureza complexa, e falta de respeito ao direito do contribuinte de ver analisados os seus argumentos.

Por se tratar de decisão sem a necessária fundamentação legal, que se limita a repetir e transcrever trechos do relatório de diligência da fiscalização, deve a mesma ser desde já declarada nula, com o retorno dos autos à Turma Julgadora de Primeiro Grau, para que esta se manifeste de forma exaustiva sobre cada uma das razões oferecidas pela Recorrente para justificar os procedimentos adotados, sem prejuízo do exame das razões a seguir expostas.

(...)

XI-DO PEDIDO

Face ao exposto, requer seja o acórdão de fls. considerado nulo, por falta de substância, já que não entrou no mérito das questões suscitadas pela Recorrente em sua manifestação de inconformidade, determinando-se a sua devolução à Junta de origem, para que todos os pontos levantados pela Recorrente sejam efetivamente analisados.

Conforme se pode inferir do Acórdão da DRJ/SPO I nº 8.171, de 2005, os fundamentos do voto condutor não se referiram a cada um dos pontos da Manifestação de Inconformidade. Porém, isso não significa ausência de motivação da decisão.

O Superior Tribunal de Justiça já firmou entendimento de o julgador não ter que apreciar toda a argumentação das partes para solução da lide, desde que disponha de elementos suficientes para fundamentar sua decisão:

(...)

4. Inexiste ofensa ao art. 535, I e II, CPC, quando o Tribunal de origem pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos, cujo decisum revela-se devidamente fundamentado. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão (RESP 889.414/RJ, DJ 14.5.2008)(sem destaques no original).

No caso, o relatório do referido Acórdão descreve detalhadamente o essencial dos Despachos Decisórios e da Manifestação de Inconformidade e apresenta o voto na mesma ordem de apresentação da impugnante. Senão, vide a transcrição dos pedidos com os respectivos fundamentos a seguir:

referida decisão mereceria pronta revisão, posto que estaria fundada em premissas da Divisão de Fiscalização que seriam absolutamente equivocadas;

Pugna o reclamante pela revisão do despacho decisório pois estaria fundado em premissas da Divisão de Fiscalização que seriam absolutamente equivocadas.

Sustenta a sua argumentação alegando que o tratamento contábil dispensado pela autoridade fiscalizadora às operações de arrendamento mercantil seria incompatível com as regras que disciplinam a matéria.

Inicialmente, faz-se necessário tecer algumas considerações a respeito do Contrato de Arrendamento Mercantil, mais conhecido como Contrato de Leasing e que, dada a especificidade como é acordado no país, como o próprio impugnante admite no caso, tem características acentuadamente financeiras.

a devolução do prazo correspondente ao período durante o qual ficou aguardando a extração de cópias do presente processo, para que pudesse fazer novas alegações e juntar outros documentos julgados indispensáveis ao deslinde da controvérsia, sob pena de que ficaria caracterizado o cerceamento a seu direito de defesa;

O suplicante requer a devolução do prazo equivalente ao período em que aguardou a extração de cópias do presente processo sob pena de se caracterizar o alegado cerceamento ao direito de defesa e ao amplo contraditório, visto ter sido reduzido o seu prazo de defesa.

Deve-se ressaltar que não há nenhuma previsão legal que estabeleça que a autoridade tributária entregue de ofício cópias de partes do processo, juntamente com a intimação do lançamento, formalizado pelo AUTO DE INFRAÇÃO. No entanto, quando solicitadas pelo interessado, em qualquer momento processual, este deverá ser prontamente atendido, consoante o disposto pelo art. 46, da Lei nº 9.784/1999, que regulamenta o processo no âmbito da administração pública federal.

Frise-se ainda que as normas previstas para protocolização da impugnação não contemplam a hipótese de pedido de prorrogação de prazo para sua apresentação, haja vista que o art. 6º, do Decreto 70.235/1972 foi revogado pelo art. 7º, da Lei nº 8.748/1993.

as conclusões da DIFIS/DELNF, quando do procedimento de diligência, teriam sido extraídas de forma precipitada, sem nenhum embasamento técnico na lei, e tampouco nas normas contábeis aplicáveis ao caso concreto;

o tratamento contábil dispensado pela autoridade fiscalizadora às operações de arrendamento mercantil examinadas seria incompatível com as regras que disciplinam a matéria;

as operações de arrendamento mercantil encontrar-se-iam disciplinadas pela Lei nº 6.099/74, com as alterações

introduzidas pela Lei nº 7.132/83, e regulamentadas pelas Portarias nºs 376-E/76, 564/78 e 140/84, todas expedidas pelo Ministro da Fazenda, e também pela Resolução nº 980/94, do Conselho Monetário Nacional;

o tratamento contábil aplicável às operações de arrendamento mercantil seria determinado pelo Banco Central do Brasil que para esse fim teria editado o Plano Contábil das Instituições Financeiras - COSIF, cuja observância seria compulsória por parte das instituições autorizadas a operar no mercado financeiro;

o leasing financeiro seria uma operação de financiamento estruturada na forma de leasing, cujas características seriam distintas do contrato de locação;

Socorro-me dos valiosos ensinamentos dos Professores Jorge Katsumi Niyama e Amaro L. Oliveira Gomes que, na obra "Contabilidade de Instituições Financeiras", São Paulo, Atlas, 2000, p. 58, assim, prelecionam a respeito dos fatores que caracterizam o leasing no Brasil como operação financeira:

"- transferência de todos os riscos e/ou benefícios decorrentes do uso do bem arrendado à arrendatária;

- garantia do valor residual, ou seja, um preço mínimo que, contratualmente, deve ser pago pela arrendatária ao final do contrato;
-o valor residual, base para a opção de compra pela arrendatária, é significativamente inferior ao valor de mercado do bem, representando, usualmente, uma parcela simbólica. Dessa forma, na prática, a aquisição do bem pela arrendatária está assegurada desde o início da vigência contratual."

Mais adiante, esclarecem os eminentes professores de contabilidade que numa contradição aparente, o tratamento contábil do 'leasing' não reflete com propriedade a modalidade eminentemente financeira da transação, já que seu efeito econômico é similar à aquisição de ativos a prazo, na arrendatária, e financiamento de bens, na arrendadora.

Regulamentadas pela Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, com alterações introduzidas pela Lei nº 7.132, de 26 de outubro de 1983, como bem discorreu o impugnante, as operações de leasing são controladas e fiscalizadas pelo Banco Central do Brasil - BACEN. No entanto, cumpre frisar que para fins tributários se sujeitam à legislação tributária, que consagrou a contabilização do leasing à semelhança do aluguel (locação) desde a entrada em vigor da Portaria MF nº 140, em 28 de julho de 1984, assim resumida pelos acima citados contabilistas, na mesma obra, p. 60:

"- as contraprestações de arrendamento integram o lucro líquido da arrendatária e da arrendadora quando exigíveis. Equivale a dizer que a parcela dedutível na arrendatária é tributável na arrendadora no mesmo exercício fiscal;

o bem arrendado integra o Ativo Permanente da arrendadora por seu custo de aquisição e as depreciações são registradas mês a mês,

segundo a competência. Admite-se a redução de 30% no prazo da vida útil do bem arrendado;

o contrato de arrendamento é classificado na arrendadora como Ativo Circulante/Realizável a Longo Prazo, com contraprestações a receber equivalentes às receitas de arrendamento a apropriar. Isso significa que o valor do ativo será sempre nulo se as contraprestações forem liquidadas pontualmente;

o prejuízo na baixa do bem arrendado decorrente de opção de compra pela arrendatária continua a ser registrado em "Perdas em Arrendamento a Amortizar" no Ativo Diferido da arrendadora, para amortização em seu prazo remanescente de vida útil;

há simetria contábil com os registros da arrendatária, já que as parcelas de despesa (na arrendatária) e receita (na arrendadora) se equivalem. Nenhuma parcela é refletida no passivo da arrendatária como obrigação, nem no ativo da arrendadora como direito”.

como toda operação de financiamento, o seu valor presente se constituiria no efetivo montante do crédito, e seu reflexo nos números contábeis patrimoniais da empresa de leasing ajustariam automaticamente seu resultado ao regime de competência. Esse ajuste seria feito através da apuração da superveniência ou insuficiência de depreciação, que implicaria comparar o saldo contábil das operações de leasing (agrupando todas as contas que refletem saldos contábeis) com o valor presente dessas operações;

a superveniência ou a insuficiência de depreciação teria como finalidade ajustar o resultado contábil de uma empresa de arrendamento mercantil de modo a refletir a sua situação financeira, uma vez que o valor a receber refletiria não somente a remuneração dos recursos recebidos em dinheiro, mas também a depreciação do bem, pela razão de que o bem seria de propriedade da empresa de arrendamento mercantil;

A respeito do tratamento tributário dos ajustes, em razão da característica de ocorrência de descasamento entre receitas e despesas das sociedades de leasing, cumpre esclarecer que são disciplinados pelo BACEN, estando em vigor a Circular nº 1.429, de 20 de janeiro de 1989, do BACEN, que estabeleceu que o valor do ativo, deve refletir o valor presente dos contratos, assim a retificação do imobilizado, pode vir a gerar as denominadas insuficiência de depreciação ou superveniência de depreciação, como expôs o impugnante em sua peça de defesa;

a Receita Federal teria editado o Ato Declaratório nº 34, de 23 de abril de 1987, estabelecendo que a insuficiência ou superveniência de depreciação determinados pela aplicação do COSIF às sociedades de arrendamento mercantil "não serão computados na determinação do lucro real, e deverão ser segregados contabilmente, de forma a permitir que seja determinada sua composição e o tratamento tributário a eles dispensados;

- referida norma não teria sido observada pela autoridade fiscalizadora, provocando imensa confusão entre conceitos e procedimentos contábeis;

- a alegação de que o recebimento do valor correspondente à diferença entre ativos (R\$ 305.621.478,42) e os passivos (R\$ 291.298.862,46) ambos cedidos a valor contábil, deveria ser contabilizada como receita (item 9.2.10), denotaria completo desconhecimento da técnica contábil e do funcionamento do plano de contas. A fiscalização teria confundido os valores classificados na conta "Conta a Receber", integrante do ativo, com o resultado do exercício;

Ocorre, entretanto, que para fins tributários os referidos ajustes são regulamentados pelo ADN CST nº 34, de 23 de abril de 1987, que assim dispõe:

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

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

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

De sorte que, ao ser apurada insuficiência de depreciação, ocorre despesa de arrendamento e este resultado do ajuste não pode ser levado para o lucro real, ou seja, não é dedutível. Por outro lado, no caso da superveniência de depreciação, apura-se renda de arrendamento que não é tributada. São segregados contabilmente, a insuficiência em conta de ativo e a superveniência de passivo.

Alega o impugnante que o Ato Declaratório nº 34/1987 não teria sido observado pela autoridade tributária que realizou a diligência, provocando imensa confusão entre conceitos e procedimentos contábeis.

O cerne da questão residiria na contabilização da cessão de contratos pela Nacional Leasing ao Banco Nacional. Aduz que ainda que se pudessem aceitar os critérios adotados pela fiscalização, os quais estariam totalmente desprovidos de amparo técnico, o diferencial entre ativos e passivos cedidos não representou uma receita, e sim mero ativo (contas a receber), não produzindo qualquer efeito fiscal imediato. **Complementa, alegando que a movimentação das contas que registraram a**

operação que seria operação de cessão de contratos, devem ser consideradas em conjunto e não de forma isolada.

Inicialmente, cumpre esclarecer que o ADN CST nº 34/1987, acima transcrito não disciplina a contabilização para fins fiscais da operação de cessão de contratos de leasing. Tampouco a Resolução nº 980/1994 do Conselho Monetário Nacional tem esse condão. Aliás a referida resolução aprova um Regulamento anexo, que disciplina as operações de arrendamento mercantil, define a competência e regula a atuação das sociedades autorizadas à prática dessas operações. O regulamento é composto por 41 artigos, dentre eles é prevista a operação de cessão, bem assim a de aquisição de contratos de arrendamento no mercado interno.

No referido regulamento é estabelecido que serão aplicadas às sociedades de arrendamento mercantil as normas em vigor para as instituições financeiras em geral, no que diz respeito à competência privativa do Banco Central do Brasil, no entanto, nada define a respeito da forma de contabilização da operação de cessão de crédito. E mesmo que o fizesse, como é sabido aplicam-se à apuração da base de cálculo da contribuição, para as sociedades de arrendamento mercantil, as normas da legislação tributária vigente, ainda que tenha efetuado os ajustes contábeis, determinados pelo COSIF, em razão de a observância dos normativos do BACEN não produzirem efeitos tributários.

Sendo assim, entendo que andou bem a fiscalização ao adicionar à base de cálculo da CSLL os valores referentes às contas "Ativo Diferido a Amortizar" e "Despesas Antecipadas", bem como ao glosar as exclusões relativas a "Reversão dos Saldos das Provisões não Dedutíveis".

Requeru, por fim, o imediato cancelamento do presente Aviso de Cobrança nº 66, até que venha a ser proferida decisão final nos autos do processo administrativo em referência.

Já, no tocante à irresignação do suplicante quanto ao Aviso de Cobrança decorrente da homologação parcial da declaração de compensação deve-se esclarecer que, os débitos foram lançados de ofício, nos termos do art. 90 da MP 2158-35 de 24/08/2001, e constituíram os processos administrativos fiscais arrolados nas fls. 483/490, sendo a questão da exigibilidade daqueles valores matéria estranha ao presente processo

Destarte, o voto condutor considerou os pontos levantados pela impugnante, trouxe a fundamentação legal que entendera relevante ao caso e valorou as provas referentes aos lançamentos contábeis corrigidos inicialmente pelo Fisco, referenciados no respectivo relatório.

Diante do exposto, REJEITO a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido.

Quanto ao item III - DA NECESSIDADE DE DILIGENCIA, consta do presente recurso:

Antes de adentrar no mérito da controvérsia, a Recorrente não pode deixar de registrar fato que parece ser absolutamente incontestável, ou seja, a negativa de homologação integral da compensação de créditos promovida tem como única razão a divergência de entendimentos sobre a forma adequada de contabilizar operações de arrendamento mercantil.

Ora, em sendo o Banco Central do Brasil o órgão competente para editar as normas contábeis a serem observadas pelas sociedades de arrendamento mercantil e para fiscalizá-las, imprescindível se afigura a manifestação daquela instituição acerca dos procedimentos adotados pela Recorrente.

Tenha-se em conta que a CSL é apurada a partir do lucro líquido apurado pela pessoa jurídica. Logo, uma vez determinado o lucro líquido segundo a sistemática estabelecida pela legislação aplicável - que no caso, encontra-se consolidada no Plano Contábil das Instituições Financeiras (COSIF) - bastará então promover as adições e exclusões expressamente previstas na legislação da CSL (que não se confundem com aquelas contempladas na legislação do imposto de renda), para que se possa confirmar que o presente caso é de compensação, como entende a Recorrente, ou de exigência, como entende a fiscalização.

Por se tratar de providência que em nada prejudicará os interesses da Fazenda Nacional - pelo contrário, só contribuirá para que se possa chegar à verdade material, que é a razão de ser do processo administrativo - e não havendo, por parte da Recorrente, qualquer receio em ter os seus registros e assentamentos contábeis revistos por órgão eminentemente técnico, imparcial e competente para o exercício dessa atribuição, requer, com fundamento no §7º. do art. 17 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, e no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pelo art. 1º. da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, seja o julgamento do presente caso convertido em diligência, solicitando-se ao Banco Central do Brasil que se manifeste sobre a forma de contabilização adotada pela Recorrente no ano calendário de 1995.

Concluída a diligência, e havendo, por parte daquela instituição, concordância com os métodos e procedimentos adotados pela Recorrente, bastará então verificar se os ajustes (adições e exclusões) feitos no valor apurado a esse título encontram ou não amparo na legislação que disciplina a CSL.

20. Essa medida poupará tempo das partes e certamente elucidará questões cruciais ao deslinde da controvérsia, oferecendo a essa Colenda Corte preciosos subsídios para a prolação da decisão nos presentes autos.

XI-DO PEDIDO

Caso não seja atendido, por qualquer razão, o pedido acima, requer a Recorrente seja acolhido o pedido de conversão de julgamento em diligência, determinando-se a remessa dos presentes autos ao Banco Central do Brasil, para que este se manifeste sobre a consonância dos procedimentos contábeis e fiscais adotados pela Recorrente com a legislação aplicável, e com os métodos, postulados e princípios contábeis geralmente aceitos.

Os elementos colacionados pelo Fisco, especialmente o Relatório da Fiscalização e a Informação Fiscal decorrente do laudo pericial contábil - acostados aos autos -, e pela Recorrente, especialmente os esclarecimentos do presente recurso e do laudo pericial contábil, e o Acórdão ora recorrido permitem a formação de convicção deste julgador nas questões fáticas e de direito decorrentes.

Pelas razões expostas, INDEFIRO o referido pedido de diligência.

A Recorrente pugna pela juntada de laudo técnico, nos seguintes termos:

(...)

XI-DO PEDIDO

Ainda na hipótese de não ser acolhido o pedido de diligência, acima formulado, protesta a Recorrente pela juntada de laudo técnico elaborado por empresa especializada e independente, que confirme a adequação, à legislação aplicável, dos procedimentos contábeis adotados.

Conforme exposto neste relatório, houve deferimento do relator anterior de juntada de laudo técnico, o que gerou a Informação Fiscal solicitada pela Presidência da Segunda Câmara da Primeira Seção, também juntada aos autos, e um dos motivos para o indeferimento do pedido anterior. Razão pela qual, CONFIRMO o deferimento inicial (Fls. 1.063 a 1.065). Esclareça-se que o referido laudo técnico encontra-se acostado aos autos (Fls. 783 e 784 a 809).

Em relação ao item IV - OS ERROS CONCEITUAIS INCORRIDOS PELA FISCALIZAÇÃO -, argumenta a Recorrente:

Sem prejuízo do pedido de declaração de nulidade e de realização de diligência anteriormente feitos, as razões nas quais a r. decisão de fls. se assenta carecem de qualquer fundamento. Senão vejamos.

A Divisão de Fiscalização chegou à conclusão de que a base de cálculo da CSL da empresa incorporada pela Recorrente não foi negativa, e sim positiva, em face de três razões distintas. A primeira delas é de que não teria sido incluído como adição, na apuração da base de cálculo da CSL, o valor de R\$

58.837.874,59, relativo às contas do Ativo Diferido a Amortizar. A segunda razão, é de que o valor relacionado a despesas antecipadas, no montante de R\$ 1.183.527,64, também deveria ter sido adicionado à base de cálculo da CSL. Por fim, entendeu a Divisão de Fiscalização ter havido lançamento em excesso, no valor de R\$ 38.078.966,60, como exclusão da base de cálculo da CSL, pertinente à reversão dos saldos das provisões não dedutíveis.

No entanto, essas conclusões foram extraídas de forma precipitada, sem nenhum embasamento técnico na lei, e tampouco nas normas contábeis aplicáveis ao caso concreto, revelando pouca familiaridade da autoridade responsável pela diligência com as peculiaridades do setor de arrendamento mercantil, com os fatos que ensejaram a transferência de ativos e passivos, e com a disciplina legal que rege a matéria.

Na verdade, o tratamento contábil dispensado pela autoridade fiscalizadora às operações de arrendamento mercantil examinadas é absolutamente incompatível com as regras que disciplinam a matéria, o que acabou levando-a a conclusões totalmente equivocadas acerca da base de cálculo da CSL e do imposto de renda apurada pela Recorrente.

Por essa razão, imprescindível se faz, antes de mais nada, reiterar as normas aplicáveis a tais operações, permitindo assim que essa Corte possa situar-se no contexto dos fatos e na realidade do mercado arrendador.

Prossegue a Recorrente em sua argumentação:

V - DA DISCIPLINA LEGAL E CONTÁBIL APLICÁVEL ÀS OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

As operações de arrendamento mercantil encontram-se disciplinadas pela Lei nº 6.099/74, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.132/83, e regulamentadas pelas Portarias nºs 376-E/76, 564/78 e 140/84, todas expedidas pelo Ministro da Fazenda, e também pela Resolução nº 980/94, do Conselho Monetário Nacional.

27. Por sua vez, o tratamento contábil aplicável às operações de arrendamento mercantil é determinado pelo Banco Central do Brasil, que para esse fim específico editou o Plano Contábil das Instituições Financeiras - COSIF, cuja observância é compulsória por parte das instituições autorizadas a operar no mercado financeiro.

Veja-se que o leasing financeiro não guarda qualquer relação com uma operação de mera locação, onde o aluguel constitui receita da locadora, pois os contratos de locação, via de regra não contemplam previsão de manutenção do imobilizado pelo locatário ao final da operação. Na verdade, o leasing financeiro é, como próprio nome indica, uma operação de financiamento estruturada na forma de arrendamento mercantil, cujas características são distintas do contrato de locação.

A nítida distinção entre o contrato de leasing e o de locação implica, obviamente, dispensa de tratamento contábil diferenciado a essas operações, conforme aponta com precisão o ilustre Professor Eliseu Martins, que em artigo integralmente dedicado ao tema publicado na edição do Boletim IOB "Temática Contábil e Balanços" nº 13, de 2002, pg. 5, no qual esclareceu sobre a metodologia adotada pelas sociedades arrendadoras, salienta as seguintes características:

"- as sociedades arrendadoras contabilizam o ativo objeto de arrendamento financeiro como se fosse imobilizado seu e o deprecia pelo prazo legal atribuído;

contabilizam como receita o valor total da contraprestação recebida;

calculam quanto seria o valor do ativo caso a contabilização fosse efetuada como operação de financiamento, ou seja, qual o valor presente da carteira a receber, descontando as prestações futuras pelas taxas intrínsecas de cada contrato;

a diferença entre o passivo contabilizado (imobilizado depreciado) e o valor da carteira financiada é ajustada por meio de uma conta a aumentar o ativo ou a diminuí-lo, de forma que o total do ativo corresponda exatamente ao que seria obtido caso se registrasse a operação como simples financiamento;

com isso, o ativo e o patrimônio líquido ficam iguais aos que seriam obtidos com a contabilização como financiamento, ao invés de aluguel, e o resultado também'."

Após tecer essas considerações, conclui o renomado autor que "as linhas do ativo estão incorretas individualmente, mas o total está correto; as linhas de demonstração do resultado também estão incorretas, mas o resultado final está tecnicamente correto; e o patrimônio líquido está correto também. "

Pois bem. Como toda operação de financiamento, o valor presente de uma operação de leasing é constituído pelo efetivo montante do crédito e pelos ajustes nos números contábeis patrimoniais da empresa arrendadora, feitos para compatibilizar o seu resultado com o regime de competência. Esses ajustes são promovidos mediante registro, nas rubricas adequadas, de superveniência ou insuficiência de depreciação, que implica comparar o saldo contábil das operações de leasing (agrupamento todas as contas que refletem saldos contábeis) com o valor presente dessas operações.

Ou seja, a superveniência ou a insuficiência de depreciação tem como finalidade ajustar o resultado contábil de uma empresa de arrendamento mercantil de modo a refletir adequadamente a sua situação financeira, permitindo aferir não somente a remuneração dos recursos recebidos em dinheiro, mas também o efetivo custo incorrido com a depreciação do bem, que, ao contrário do que ocorre nas demais operação de financiamento, é de propriedade da empresa de arrendamento mercantil até o final do contrato, ocasião em que o arrendatário poderá exercer a opção de compra

O tratamento fiscal desses ajustes encontra-se previsto no Ato Declaratório (Normativo) nº 34, de 23 de abril de 1987, ao qual está vinculada a fiscalização federal, segundo o qual a insuficiência ou superveniência de depreciação determinados pela aplicação do COSIF às sociedades de arrendamento mercantil "não serão computados na determinação do lucro real, e deverão ser segregados contabilmente, de forma a permitir que seja determinada sua composição e o tratamento tributário a eles dispensados."

Ocorre que como se disse acima, referidas normas e disposições não foram observadas pela autoridade fiscalizadora, provocando imensa confusão entre conceitos e procedimentos contábeis, provocando, por consequência, reflexos tributários.

Ou seja, a acusação de que teria havido distorção na apuração do resultado do período, apesar de extremamente grave, decorre, como acima dito, de evidente confusão feita pelo agente responsável pela diligência, que além de demonstrar pouco conhecimento da ciência contábil, revela total desconhecimento do plano contábil aplicável às empresas de arrendamento mercantil.

Com efeito, a alegação de que o recebimento do valor correspondente à diferença entre ativos (R\$ 305.621.478,42) e os passivos (R\$ 291.298.862,46), ambos cedidos a valor contábil, deveria ser registrada como receita (item 9.2.10) denota completo desconhecimento da técnica contábil e do funcionamento do plano de contas. Nesse ponto, o laborioso agente acabou provocando confusão entre os valores classificados na conta "Contas a Receber", integrante do ativo, com o valor do resultado do exercício.

Esse equívoco levou o agente fiscal designado para a diligência a concluir no item 9.2.3 que a baixa do valor residual garantido ("VRG") recebido antecipadamente corresponderia a uma "receita tributária" (?), implicando necessariamente apuração de resultado tributável. Nesse ponto, oportuno se faz a transcrição, a título exemplificativo, do seguinte esquema contábil destinado a ilustrar a movimentação das contas patrimoniais nas operações de cessão de ativos e passivos:

(...)

A linha seguida pelo agente designado para diligência é tão absurda que caberia indagar, a essas alturas, em que hipótese a cessão de valores inscritos em contas a receber, feita a valor contábil, constitui receita, e como se não bastasse, base tributável do imposto de renda e CSL?

Mas ainda que fosse aceitável a premissa do Agente Fiscalizador, o que se admite apenas para argumentar, os lançamentos relativos à operação de cessão deveriam ser feitos da seguinte forma:

(...)

Conforme acima demonstrado, mesmo que se pudesse aceitar os critérios adotados pela Divisão de Fiscalização, ainda que totalmente desprovidos de qualquer previsão regulamentar, o diferencial entre ativos e passivos cedidos não representaria uma receita, e sim mero ativo (contas a receber), não produzindo qualquer efeito fiscal imediato.

De se notar ainda a exagerada preocupação do agente fiscal ao concluir que a baixa do passivo seria receita, sem considerar que o valor pago para que o Banco Nacional assumisse esse passivo constituiria uma despesa. Ora, a transferência de um passivo a terceiros não deve e nem pode provocar efeitos fiscais se concomitantemente a essa cessão, o cedente entrega recursos ao cessionário para que ele assuma a obrigação correspondente, pois se a baixa do passivo é receita tributável, a sua contrapartida (baixa do caixa), seria despesa dedutível.

Mas não é só, pois a confusão entre elementos e conceitos contábeis não se resume a esse item, estendendo-se a todo o relatório de diligência, como se verá a seguir.

Prossegue a Recorrente:

VI - DA MOVIMENTAÇÃO DAS CONTAS QUE REGISTRAM A OPERAÇÃO DE CESSÃO DE CONTRATOS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

Conforme registra a própria fiscalização às fls. 346 dos autos, em 18 de novembro 1995, o UNIBANCO - União de Bancos Brasileiros S.A. - CNPJ nº 33.700.394/0001-40 ("Unibanco"), contratou com o Banco Nacional S/A CNPJ 17.157.777/0001-67, ("Nacional"), ambos atuando em nome próprio e de suas controladas direta ou indiretamente, no país e no exterior, a compra e venda de ativos, assunção de passivos e outras avenças. Referido contrato foi celebrado no âmbito do programa PROER - Programa de Apoio à Reestruturação e ao Fortalecimento do Sistema Financeiro.

*Veja-se, contudo, que muito embora tivesse pleno conhecimento de que os lançamentos feitos em contas relacionadas às operações de arrendamento mercantil referiam-se à cessão de contratos (o que é de todo demonstrado na página 9 do relatório de diligência, que indica no campo "descrição do ativo" os "**contratos de arrendamento mercantil**"), a Divisão de Fiscalização insiste em conferir ao caso concreto o tratamento dispensado às operações de cessão de créditos de arrendamento a receber, de rendas a apropriar, do valor residual garantido recebido antecipadamente, do imobilizado de arrendamento, de depreciação acumulada, de superveniência de depreciação e de perdas a amortizar, consideradas de forma isolada, e não em seu conjunto.*

Nas palavras felizes de Antonio da Silva Cabral, que se debruçou sobre o assunto por ocasião de profundo estudo motivado por debates travados no âmbito da Associação Brasileira das Empresas de Leasing - ABEL - e do qual resultou

a respeitada e singular obra intitulada "Cessão de Contratos" (Saraiva, SP, 1987, pág. 158), a cessão de créditos se distingue da cessão de contratos porque "como o próprio nome indica, no primeiro caso cedem-se apenas os créditos, enquanto no segundo os créditos e os débitos complexivamente, ou, mais precisamente, cede-se a posição contratual".

Ou seja, na cessão de contratos opera-se mera substituição do cedente do contrato pelo cessionário, que toma o lugar daquele, assumindo todos os direitos e obrigações do cedente. Repita-se, a propósito, que se a cessão de contratos se dá pelo valor contábil - e isso não é contestado em momento algum pela fiscalização - nenhum resultado poderia advir dessa operação.

De se salientar que o próprio Conselho Monetário Nacional, ao disciplinar as operações de arrendamento mercantil através da Resolução nº 980, de 13 de dezembro de 1984, contemplou expressamente a possibilidade de cessão de contratos, distinguindo-a da operação de cessão de créditos.

A essas alturas, seria de se indagar a razão pela qual a Recorrente adotou o procedimento de cessão de contratos. A razão é simples : a cessão de contratos elimina qualquer vínculo contratual com os arrendatários.

Pois bem. Ao ceder os contratos de arrendamento mercantil ao Banco Nacional, a Nacional Leasing o fez pelo valor contábil, não apurando, portanto, qualquer resultado tributável pela CSL e pelo imposto de renda, cabendo ao cessionário (ou seja, o Banco Nacional) dar continuidade às operações, pois como se disse antes, a cessão de contrato implica mera substituição do cedente pelo cessionário, que o sucede em todos os direitos e obrigações.

Embora não diga isso claramente, a Divisão de Fiscalização parece sugerir que a Recorrente estaria impedida de ceder os contratos a terceiros, devendo apurar resultado na transferência dos ativos e passivos cedidos. É o que se pode depreender, após muito esforço, das obscuras e incompreensíveis alegações feitas no item 9.2.4 do relatório utilizado para embasar a decisão recorrida, sobretudo no ponto em que insiste que "o valor dessas perdas em arrendamentos a amortizar (saldo de R\$58.837.874,59, eram despesas (prejuízos) da Nacional Leasing S/A — adicionado na apuração do Lucro Real e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, e não julgado (sic) contra uma outra conta do ativo. "

As razões expostas pela fiscalização para sustentar seu entendimento demonstram, de forma clara e inequívoca, total desconhecimento ou absoluta falta de interesse em analisar as normas contábeis aplicáveis à cessão de contratos de arrendamento mercantil disciplinadas pelo Plano Contábil das Instituições Financeiras - COSIF - que se encontram inseridas na seção "Normas Básicas, título 7 (Operações de Cessão de Contratos de Arrendamento Mercantil - Cedente), cuja cópia foi anexada aos autos juntamente com a manifestação de

inconformidade, e determinam a contabilização das cessões de contratos a débito da adequada conta de Disponibilidades, em contrapartida com as adequadas contas do subgrupo Operações de Arrendamento Mercantil, e o estorno da parcela de depreciação acumulada para sua baixa, em contrapartida, com os desdobramentos de bens arrendados.

Quanto à parcela de rendas a apropriar do subgrupo "Operações de Arrendamento Mercantil", determina o item 3 do referido título o estorno da mesma, tendo como contrapartida:

*as contas adequadas do subgrupo operações de arrendamento mercantil, **pelo valor necessário à sua baixa.***

*as contas adequadas dos desdobramentos Bens Arrendados, **pelo valor necessário à sua baixa.***

*as contas adequadas do desdobramento de Rendas de Arrendamento Mercantil, **no caso de lucro na operação.***

*as contas adequadas do desdobramento de Despesas de Arrendamento Mercantil, **no caso de prejuízo na operação;***

*Saliente-se que de acordo com as regras acima transcritas, a parcela de rendas a apropriar deve ser sempre objeto de estorno, tendo como contrapartida as contas adequadas do subgrupo de operações de arrendamento mercantil e as contas adequadas dos desdobramentos bens arrendados, **pelo valor necessário à baixa. Apenas nos casos em que seja registrado lucro ou prejuízo na operação de cessão é que são sensibilizadas as contas adequadas ao desdobramento de Rendas ou Despesas de arrendamento mercantil, respectivamente.***

É evidente que se a própria norma reguladora da contabilização da operação de cessão de contratos exige que a contrapartida do estorno da parcela de rendas a apropriar seja o valor necessário à sua baixa, a Recorrente não poderia ter apurado qualquer resultado nessa cessão, pois levou em conta, para esse efeito, o valor contábil dos contratos

Mais uma vez, repita-se que os contratos de arrendamento mercantil foram objeto de cessão ao Banco Nacional por valor contábil, não ensejando, pois, a apuração de resultado, o que é perfeitamente admitido pela legislação acima mencionada. Ao contrário do que dá a entender a Divisão de Fiscalização, inexistente norma proibindo a cessão desses contratos, e tampouco determinando a apuração de perda ou ganho na operação, se ela for feita a valor contábil. O que as normas inseridas no COSIF determinam é que a contabilização da cessão de contratos seja feita pelo valor necessário à sua baixa, que no caso concreto resume-se ao valor de livros.

(...)

Toda esta seqüência de lançamentos é exposta com o único objetivo de evidenciar que as operações de Arrendamento Mercantil obedecem a uma forma específica de contabilização, segundo a qual no caso da cessão de contratos, todas as contas relacionadas aos mesmos, quando cedidos, devem ser baixadas

Diante do exposto, é evidente que os argumentos do Agente Fiscalizador são desprovidos de qualquer lógica, e, principalmente sem embasamento técnico contábil, posto que fundados na falsa premissa de que a Recorrente havia cedido as contas individualmente, e não os contratos de arrendamento, o que efetivamente não aconteceu.

Assim, a adoção do procedimento entendido como adequado pela fiscalização não afetou, de qualquer forma, a situação tributária da Recorrente, já que as despesas com a baixa do custo do arrendamento teriam como contrapartida as receitas pela cessão. Irrelevante, portanto, o fato de ter sido lançado contra outra conta do ativo, como alega a fiscalização, pois tal lançamento teria produzido o mesmo efeito que adviria caso a Recorrente deixasse de observar as normas do COSIF às quais deve obediência, e adotasse o singular procedimento preconizado pela Divisão de Fiscalização.

Ou seja, analisada por qualquer ângulo, a alegação da fiscalização que embasou a parte desfavorável da decisão proferida mostra-se nesse ponto, totalmente inconsistente, pois a aplicação ao presente caso do método por ela considerado adequado não produziria qualquer resultado a ser registrado na operação.

VII - DA MOVIMENTAÇÃO DAS CONTAS DO ATIVO DIFERIDO (PERDAS A AMORTIZAR)

A decisão que não homologou, em grande parte, a compensação de tributos feita pela Recorrente, sustentou-se igualmente em premissa equivocada constante do relatório de diligência da Divisão de Fiscalização, relativamente ao exposto no item 9.2.4, que trata de Baixa do Diferido.

Em relação a esse item específico, o Agente fiscalizador utilizou os seguintes argumentos:

"Não se vende despesa (prejuízos), portanto, a instituição utilizou esse contrato de compra e venda, para baixar tais prejuízos, sem preocupação com o reflexo no resultado do período e na tributação, sendo seus lançamentos corretos:

(...)

O valor dessas Perdas em Arrendamentos a Amortizar (saldo de R\$ 58.837.874,59, eram despesas (prejuízos) da Nacional Leasing S/A -Arrendamento Mercantil, para serem baixadas na conta de resultado, de acordo com o prazo restante de vida útil de cada bem (sic). Por ocasião dessa baixa do dia 18/11/95, deveria ser adicionado na apuração do Lucro Real e da

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, e não julgado (sic) contra uma outra conta do ativo. " (grifos no texto original)

Ao contrário do que afirma a digna fiscalização, não se trata de operação de venda de despesa (prejuízos), e sim da cessão de um ativo relacionado aos contratos de arrendamento mercantil, que pela específica sistemática de contabilização, devem ser mantidos pelas empresas de arrendamento mercantil registrados em conta do ativo diferido. No entanto, pela sistemática de cálculo da superveniência/insuficiência definida pela Circular 1.429/89, este ativo é neutralizado por registro de insuficiência de igual valor.

Mais uma vez, verifica-se a existência de uma enorme confusão do agente responsável pela diligência empreendida no que respeita às normas contábeis aplicáveis as operações de arrendamento mercantil, pois a forma de apuração da Superveniência/(Insuficiência) de Depreciação, prevista na Circular nº 1.429/89 do BACEN, determina que o valor das perdas a amortizar integram os ativos contábeis para o cálculo da Superveniência/(Insuficiência) de Depreciação.

Analisando individualmente esta conta e admitindo-se que a empresa tivesse apenas este ativo, e levando-se em conta a Circular nº 1.429/89, do Banco Central do Brasil, o cálculo da superveniência (insuficiência) deve ser apurado extra-contabilmente, conforme se demonstra abaixo:

(...)

*Mesmo que fosse aceitável a recomendação do agente responsável pela diligência, hipótese assumida apenas para argumentar, a base de cálculo da Contribuição Social não seria afetada, pois segundo o seu raciocínio, **a Recorrente acabaria contabilizando uma receita de R\$ 58.837.874,59, correspondente a reversão da insuficiência de depreciação, e uma despesa de R\$ 58.837.874,59, correspondente à baixa do custo contábil líquido das perdas a amortizar.***

Ora, se a despesa com as perdas a amortizar fosse temporariamente indedutível, com base no argumento de que só deveria ser reconhecida com a fluência do prazo, então esse mesmo procedimento deveria ser aplicado à receita, por se tratarem de itens diretamente relacionados. Ou seja, a receita só existiria em função da contabilização da despesa (baixa do ativo), em face do método de emparelhamento de receitas e despesas cuja observação é imposta pela legislação comercial

O Acórdão em primeira instância manifestou-se sobre tema, nos seguintes termos:

Inicialmente, cumpre esclarecer que o ADN CST nº 34/1987, acima transcrito não disciplina a contabilização para fins fiscais da operação de cessão de contratos de leasing.

Tampouco a Resolução nº 980/1994 do Conselho Monetário Nacional tem esse condão. Aliás a referida resolução aprova um Regulamento anexo, que disciplina as operações de arrendamento mercantil, define a competência e regula a atuação das sociedades autorizadas à prática dessas operações. O regulamento é composto por 41 artigos, dentre eles é prevista a operação de cessão, bem assim a de aquisição de contratos de arrendamento no mercado interno

No referido regulamento é estabelecido que serão aplicadas às sociedades de arrendamento mercantil as normas em vigor para as instituições financeiras em geral, no que diz respeito à competência privativa do Banco Central do Brasil, no entanto, nada define a respeito da forma de contabilização da operação de cessão de crédito. E mesmo que o fizesse, como é sabido aplicam-se à apuração da base de cálculo da contribuição, para as sociedades de arrendamento mercantil, as normas da legislação tributária vigente, ainda que tenha efetuado os ajustes contábeis, determinados pelo COSIF, em razão de a observância dos normativos do BACEN não produzirem efeitos tributários.

Sendo assim, entendo que andou bem a fiscalização ao adicionar à base de cálculo da CSLL os valores referentes às contas "Ativo Diferido a Amortizar" e "Despesas Antecipadas", bem como ao glosar as exclusões relativas a "Reversão dos Saldos das Provisões não Dedutíveis".

Conforme a Circular BACEN nº 1.429/89 - item 1.11 do COSIF, sub-item 5, b, as contas Perdas em Arrendamento a Amortizar e Amortização Acumulada de Perdas em Arrendamento a Amortizar fazem parte do valor contábil dos contratos de cessão, o que torna o Banco Nacional S/A sucessor dos correspondentes direitos e obrigações do cedente (UNIBANCO LEASING S/A), não existindo previsão legal para adicionar o valor das Perdas de arrendamento a amortizar à base de cálculo da CSLL do cedente, como enfatizado no item 65.2 – DO ATIVO DIFERIDO A AMORTIZAR - da informação fiscal constante na sua íntegra neste relatório.

Em face das razões expostas, DOU provimento ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo da CSLL o valor das “Perdas de arrendamento a amortizar”

Quanto ao item VIII – DESPESAS ANTECIPADAS, argumenta a Recorrente:

A decisão que não homologou, em parte, a compensação de tributos feita pela Recorrente, sustentou-se também em premissa equivocada da Divisão de Fiscalização, relativamente ao exposto no item 9.2.9 do relatório de diligência (erroneamente numerado como item 7.2.9), que trata da baixa dos valores das despesas antecipadas. A propósito, cabe esclarecer que (i) as denominadas "despesas antecipadas" referem-se a aluguel de debêntures pago antecipadamente, (ii) as referidas debêntures haviam sido utilizadas na captação de recursos junto ao público, e (iii) que os passivos correspondentes a essas obrigações foram objeto de cessão, como descrito no próprio relatório de diligência.

Em resumo, alega a referida Divisão que a Recorrente baixou os valores da conta que registrava despesas pagas antecipadamente, e que deveriam ser lançados de acordo com suas realizações. Assim por entender que a referida baixa foi feita sem observância do regime de competência, concluiu a Divisão de Fiscalização que a Recorrente deveria ter adicionado o respectivo valor ao livro de apuração do lucro real, sob o argumento de que "essa baixa não tem nada haver (sic) com o contrato de compra e venda de Ativos, com o Banco Nacional S/A "

Ora, a Recorrente não apurou qualquer ganho na baixa dos valores contabilizados a esse título pela simples razão de tê-los cedido pelo valor contábil, em conjunto com os correspondentes passivos.

Lamentavelmente, a Divisão de Fiscalização ignorou a cessão dos ativos relacionados às despesas pagas antecipadamente, tratando a operação como se a transferência desses ativos e passivos não houvesse ocorrido. Nesse ponto, cumpre esclarecer que a apuração de resultado "de acordo com suas realizações" só faria sentido se não tivesse havido a cessão, ou se essa cessão fosse proibida por lei.

Importante notar que, independentemente da vinculação aos contratos de arrendamento mercantil, o valor correspondente aos ativos cedidos estava diretamente associado ao dos passivos, também cedidos.

Ora, é inegável que a cessão dos ativos decorrentes da antecipação de despesas ocorreu concomitantemente com a transferência, ao cessionário, dos correspondentes passivos, também a valor contábil. Inexistindo norma que impeça ou limite tal cessão a valor contábil, e tendo sido ele adotado, impossível falar-se em contabilização de resultado da cessão, e menos ainda em tributação desse resultado.

No entanto, assim como ocorreu em relação ao item 9.2.3, o agente fiscal indicado para a diligência acabou por interpretar as normas contábeis e fiscais aplicáveis às operações de arrendamento mercantil partindo de uma visão oblíqua dos fatos, atentando apenas para o lado das receitas, e silenciando sobre as despesas, como se elas não existissem.

Esse procedimento implica distorção dos resultados e dos princípios contábeis geralmente aceitos, pois despreza a contrapartida dos lançamentos em contas patrimoniais, levando em conta apenas os elementos do balanço que representem receitas, causando surpresa a qualquer pessoa que reúna conhecimentos básicos de contabilidade, e subestimando a inteligência dos profissionais que lidam com essa matéria em seu dia a dia.

Analogamente ao item anterior, o Acórdão em primeira instância confirmou o procedimento adotado pela autoridade fiscal diligente, qual seja, a reversão de rubrica

DESPESAS ANTECIPADAS, no valor de R\$1.183.527,64, na apuração da base de cálculo da CSLL, por não guardar relação alguma com o contrato de compra e venda de ativos.

Entendo não assistir razão à Recorrente. A aplicação de recursos captados pela Recorrente, e baseados no pagamento antecipado do aluguel de debêntures, nas operações de arrendamento mercantil não modifica o lançamento contábil das DESPESAS ANTECIPADAS, por uma única razão: referida conta não faz parte do valor contábil dos contratos cedidos, como bem apontou o laudo pericial contábil, logo deve ser revertida à conta de resultado na apuração da base de cálculo da CSLL. Pelo regime de competência, a dedução do aluguel só deve ocorrer na apuração do lucro líquido do cessionário.

Conforme exposto na íntegra da informação fiscal supra:

Assim, diferentemente do sustentado pelo interessado, e não analisado no Laudo Pericial, não haveria como a autoridade fiscal deixar de reverter as "Despesas Antecipadas", no montante de R\$ 1.183.527,64, na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, sob pena de sua dedução em duplicidade, visto que esse valor foi, posteriormente, pelo regime de competência, computado como despesa na apuração do lucro líquido do cessionário, o BANCO NACIONAL S/A;

Por conseguinte, NEGOU provimento ao presente recurso em relação ao aproveitamento das despesas pagas antecipadamente no aluguel de debêntures na apuração da base de cálculo da CSLL.

Finalmente, em relação ao item IX - DO IMPOSTO DIFERIDO SOBRE A INSUFICIÊNCIA DE DEPRECIAÇÃO, aduziu a Recorrente:

O agente fiscalizador promoveu a glosa da exclusão efetuada pela Recorrente, no valor de R\$ 38.078.966,60, sem amparo em qualquer fundamentação legal. De fato, segundo os comentários expostos pela referida autoridade no item 14 do relatório de diligência (fls. 368), as glosas nas bases do imposto de renda e CSL (fls. 366 e 367) decorrem do simples fato de ter a Recorrente lançado o referido valor em uma conta de receita.

Essa glosa é, no entanto, absolutamente injustificável, como se demonstrará a seguir.

Durante o ano calendário de 1995, a Recorrente constituiu crédito tributário de imposto de renda no montante de R\$38.078.966,60, incidente sobre os valores registrados como insuficiência de depreciação, que são considerados despesas temporariamente indedutíveis, para fins de determinação do Lucro Real.

No presente caso, o crédito tributário foi constituído por ocasião da apuração de insuficiência de depreciação, sendo registrado a débito de Ativo Circulante - Créditos Tributários, e a crédito de Resultado - Receita de Imposto de Renda. Esse foi o procedimento contábil adotado pela Recorrente, que observou fielmente as normas aplicáveis nessa situação específica.

A movimentação da conta na qual é registrado o crédito tributário constituído a esse título é refletida em planilha indicativa do controle de constituição de Créditos Tributários sobre Provisões Temporárias, que confirma a exatidão do valor contabilizado pela Recorrente, e em planilha indicativa da composição da ficha 06, Demonstração do Lucro Líquido - Linha 008 - Reversão dos Saldos das Provisões Operacionais, ambos juntados à manifestação de inconformidade.

Nesse ponto, imprescindível notar que à época dos fatos ora discutidos, o registro do crédito do IR diferido era efetuado em conta de receita operacional e afetava o lucro líquido antes da CSL, sendo portanto necessária sua exclusão no cálculo da contribuição. Atualmente, a Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica já considera o registro desse imposto de renda diferido em conta própria após o lucro líquido antes do imposto de renda e da CSL, razão pela qual não há, atualmente, a necessidade de se proceder à exclusão.

As planilhas ora anexadas demonstram que a Recorrente agiu de conformidade com as normas contábeis e fiscais aplicáveis às operações de arrendamento mercantil, não podendo ser penalizada pela escassa compreensão do assunto revelada pelo agente fiscal designado para a diligência.

Considere-se ainda que, por se tratar de receita relativa a imposto de renda diferido (ativo) a ser recuperado no futuro, calculado sobre despesa temporariamente indedutível (insuficiência de depreciação), a Recorrente, quando da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL, promoveu os devidos ajustes exigidos pelo Ato Declaratório Normativo nº 34, de 23 de abril de 1987 já que o mero registro de ativo diferido não representa receita tributável.

Note-se, aliás, que a contabilização feita pela Recorrente está em absoluta consonância com a legislação que trata da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (Lei nº 7.689/88), cujo art. dispõe que "a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda".

Essas regras contábeis estão ainda de conformidade com o próprio Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 1.041 de 11/01/1994 ("RIR/94"), em vigor na data em que ocorreram os fatos acima comentados, que conceituou o lucro líquido da seguinte forma:

"Art. 194. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e 7.799, art. 4º, IV).

Esclareça-se que a lei comercial à qual se refere o legislador é a Lei nº 6.404/76, cujo art. 191 conceitua o lucro líquido como sendo "o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o art. 190", enquanto que o art. 189 desse mesmo diploma legal determina que do resultado do exercício "serão deduzidos (...) a provisão para o imposto sobre a renda."

A esse respeito, o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (Fipecafi, Atlas, SP., 2.000, pg. 28), afirma de forma contundente:

"A lei define com clareza, por meio da Demonstração de Resultado do Exercício, o conceito de lucro líquido, estabelecendo os critérios de classificação de certas despesas.

*De fato, o lucro ou prejuízo líquido apurado nessa demonstração é o que se pode chamar de lucro dos acionistas, pois, além dos itens normais, **já se deduzem como despesas o Imposto de Renda** e as participações sobre os lucros a outros que não os acionistas, de forma que o lucro líquido demonstrado é o valor final a ser adicionado ao patrimônio líquido da empresa que, em última análise, pertence aos acionistas, ou é distribuído como dividendo." (Grifamos)*

À luz das normas tributárias acima referidas, é inevitável concluir que se a provisão do imposto de renda é obrigatoriamente constituída e não se qualifica como despesa dedutível na apuração do lucro tributável, sua reversão também não é receita tributável.

Assim, fica evidenciado que a exclusão da receita relativa ao imposto de renda diferido promovida pela Recorrente por ocasião da apuração do Lucro Real e da base da CSL, foi feita em total consonância com os dispositivos legais acima indicados, não produzindo qualquer efeito fiscal, nem tampouco implicando qualquer prejuízo ao erário.

Ratificado pelo Acórdão recorrido, o entendimento da autoridade fiscal diligente considerou que a NACIONAL LEASING registrou incorretamente o valor do crédito de IR sobre a Insuficiência de Depreciação em conta de receita (Linha 08 da Ficha 06 da DIRPJ/96), quando deveria, de acordo com o COSIF, ter registrado o crédito na conta de passivo "Provisão para Imposto e Contribuições sobre Lucros."

Ainda segundo a autoridade fiscal diligente, houve "Superveniência de Depreciação e não Insuficiência de Depreciação" (Fls. 840 a 842).

Segundo o contrato de compra e venda entre o UNIBANCO S/A e o BANCO NACIONAL S/A, o crédito de IR sobre a Insuficiência de Depreciação fora integralmente cedido a este em 18/11/1995 (Fls. 811 a 814). Os demonstrativos acostados aos autos (Fls. 895 e 928) e os esclarecimentos do laudo pericial contábil – quesito 15 (Fls. 804) provam que o referido valor fora considerado no cálculo do valor líquido do Crédito IR sobre a Insuficiência de Depreciação (R\$41.075.264,07 – R\$9.327.615,04 = R\$31.747.649,03) cedido pela NACIONAL LEASING S/A.

Se os referidos créditos foram cedidos em 18/11/1995, a NACIONAL LEASING S/A não poderia, em 31/12/1995, excluí-lo da base de cálculo da CSLL, por se tratar de direito do cessionário, como bem destacou a informação fiscal supracitada sobre o tema.

Por estas razões, NEGO provimento ao presente recurso contra a Reversão de Saldo de Provisões não dedutíveis no valor original de R\$38.078.966,60.

A tabela seguinte corrige aquela apurada pela Fiscalização e transcrita no início deste voto, restando um saldo negativo de CSLL, relativo ao ano-calendário de 1995, de R\$ 31.481.307,90.

ITEM	CSLL (R\$ MIL)
Lucro Líquido Ajustado Após Operação de Cessão	19.540.216,73
(+) Adições	
- Provisões não Dedutíveis	537.959,99
- Reversão Despesas Antecipadas	1.183.527,64
- Outras Adições	5.827.273,62
Soma das Adições	7.548.761,25
(-) Exclusões	
- Reversão Provisões não Dedutíveis (IR sobre Lucro Inflac)	(15.036.366,89)
Soma das Exclusões	(15.036.366,89)
Base de Cálculo da CSLL	12.052.611,09
CSLL DEVIDA	2.781.371,79
(-) CSLL Estimativas	(34.262.679,69)
	(31.481.307,90)

Em face de todo o exposto e do constante dos autos, DOU parcial provimento ao presente recurso tão somente para excluir da base de cálculo da CSLL apurada pela autoridade diligente o valor, referente ao ano-calendário de 1995, de R\$ 58.837.874,59 correspondente às perdas em arrendamento a amortizar, devendo os autos retornarem à DEINF para que se homologue a compensação dos débitos objeto das Declarações de Compensação destes autos com o crédito oriundo do saldo negativo de CSLL, ano-calendário de 1995, ATÉ O LIMITE DE R\$31.481.307,90, acrescido da devida atualização.

É como voto.

Plínio

Rodrigues

Lima.

Processo nº 16327.000921/99-89
Acórdão n.º **1202-001.072**

S1-C2T2
Fl. 69

CÓPIA