



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720004/2018-01
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-015.199 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 15 de maio de 2024
Recorrentes BANCO ITAUCARD S.A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2012, 2013

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

O dissídio jurisprudencial apto a ensejar a abertura da via recursal extrema consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de posicionamento distinto para a mesma matéria versada em hipóteses análogas na configuração dos fatos embasadores da questão jurídica. A dessemelhança nas circunstâncias fáticas sobre as quais se debruçam os acórdãos paragonados impede o estabelecimento de base de comparação para fins de dedução da divergência arguida.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não restam demonstrados os alegados dissídios jurisprudenciais, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. PREQUESTIONAMENTO.

Não será debatida na instância especial matéria que não tenha sido alvo de análise pela instância recorrida

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de ambos os recursos especiais

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meire - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenburg Filho Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Para fins de elucidar os fatos ocorridos até a propositura do recurso especial do sujeito passivo, reproduzo o relatório da decisão recorrida, *verbis*:

Trata-se de autos de infração, lavrados para formalizar a constituição de crédito tributário de Cofins, no valor de R\$1.577.760.781,37, e de PIS no valor de R\$ 256.386.126,57, em razão de insuficiência de recolhimento das referidas contribuições, no período de apuração compreendido entre janeiro/2012 e dezembro/2013, situado às fls. 893 e seguintes.

No Termo de Verificação Fiscal, situado às fls. 856 e seguintes, aponta a unidade que a recorrente não informou nenhum faturamento na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS de suas receitas das operações de arrendamento mercantil financeiro nos anos-calendário de 2012 e 2013 e que, por meio de manobras contábeis com estornos indevidos, apresentou saldo zero para a conta de “*Rendas de arrendamento mercantil - recursos internos - 7.1.2.10.00.1*” e, portanto, não ofereceu à tributação das contribuições em apreço nenhuma receita decorrente dos resultados econômicos de suas operações, limitando-se a informar as despesas (“*Despesas de arrendamento mercantil*”), majoradas de maneira irregular, de maneira a apresentar bases negativas mesmo diante da percepção de um alto faturamento (*sic*), o que caracterizaria fraude, sonegação e crime contra a ordem tributária em ato tendente a modificar as características essenciais do fato gerador.

A contribuinte, intimada via postal em 18/01/2018, em conformidade com o aviso postal situado à fl. 915, apresentou, em 16/02/2018, **impugnação**, situada às fls. 923 e seguintes, qual argumentou, em síntese, que: **(i)** os estornos realizados no encerramento dos contratos objeto desta autuação, chamados, erroneamente, de “manobras contábeis”, decorrem de determinação expressa do próprio COSIF; **(ii)** seguiu as normas fiscais vigentes para determinar a tributação dessas operações, notadamente as regras de apuração do PIS e da COFINS, na forma prevista pelo Anexo I da Instrução Normativa SRF n. 247, de 21.12.2002; **(iii)** os estornos de superveniências de depreciação são meras anulações de receitas contábeis (escriturais) que foram tributadas quando creditadas à conta de receita e não reduzem as bases de cálculo das contribuições, mas, pelo contrário, refletem a incidência sobre a totalidade das receitas de arrendamento efetivamente recebidas, e não sobre receitas inexistentes, ou que somente existiram temporariamente na contabilidade com a natureza de ajustes a valor presente dos contratos em andamento. Neste sentido, a manutenção da cobrança das contribuições sobre os estornos de superveniências de depreciação, ou melhor, a redução da conta de receita de venda, representaria dupla cobrança sobre os mesmos valores; **(iv)** as receitas das operações de “leasing” financeiro podem ser tributáveis, ao longo do exercício, pelas duas contribuições, mas ao final desses contratos, por força dos mesmos ajustes que foram tributáveis no decorrer da avença, quando apurado o resultado final das operações, pode eventualmente redundar em base negativa, se considerada a isenção em favor do ganho na alienação do bem, as depreciações e outros fatores inerentes à carteira de contratos; **(v)** a existência de saldos negativos nos resultados operacionais de alguns meses não significa que o impugnante tenha manipulado os números, mas, sim, que os saldos negativos foram o resultado das deduções autorizadas pelos parágrafos 5º e 6º do art. 3º da Lei n. 9718, devidamente listados no referido anexo, além dos estornos de superveniências de depreciação e outros ajustes correlatos, e mais, das circunstâncias da carteira de arrendamentos como um todo e, neste exato sentido, o valor líquido de

todos os movimentos a crédito e a débito de receitas, ocorridos durante o prazo do contrato, é rigorosamente igual às efetivas receitas de arrendamento geradas por esse contrato, que, portanto, são integralmente tributadas após as deduções legais; **(vi)** ainda que, por razões com as quais o impugnante não consegue atinar, fossem mantidas as exigências da COFINS e da contribuição ao PIS, não poderiam elas ser acrescidas de multas e juros. Muito menos poderia ser cobrada a multa de 150%, a qual somente cabe em casos de dolo comprovado. Realmente, viu-se, exaustivamente, que o impugnante sequer agiu movido por interpretação própria da legislação tributária, pois se submeteu ao plano de contas COSIF e às diretrizes da Instrução Normativa SRF n. 247/02, e que, além disso, tudo foi feito às claras, sem ocultação, até porque não havia motivo para ocultar o que foi feito; **(vii)** alega, ainda, decadência de parte dos valores uma vez que foi intimada a pagar os débitos em 18/01/2018, quanto a valores devidos nos meses de janeiro a dezembro de 2012, que deveriam ser cobrados até o dia 31/12/2017, tendo por supedâneo o parágrafo 4º do art. 150 do CTN, uma vez que se trata de insuficiência de pagamento e não ausência de qualquer recolhimento, nos termos do Recurso Especial nº 973733/SC; e **(viii)** caso mantidas as multas, não sejam acrescidas de juros SELIC, por falta de base legal.

Em 31/08/2018, a 02ª Turma da Delegacia Regional do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ) proferiu o **Acórdão DRJ nº 12-101.338**, situado às fls. 1358 e seguintes, de relatoria do Auditor-Fiscal Renato Souza Dias, que entendeu, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário constituído, para: **(i)** manter *in totum* o crédito constituído para todo o ano calendário de 2013 e para o fato gerador de dezembro de 2012, tanto para o PIS quanto para a Cofins, com multa de 150%; e **(ii)** cancelar integralmente o crédito constituído para os meses de 01 a 11 de 2012, tanto para o PIS quanto para a Cofins, por reconhecimento da decadência, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

Decadência. Prazo Quinquenal. Contagem.

Não havendo pagamento; ou comprovadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação; conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Fraude. Sonegação. Multa Qualificada.

A multa qualificada deve ser aplicada quando há prova robusta de que o sujeito passivo, mediante artifício doloso, evitou o pagamento dos tributos devidos.

Juros de Mora. Incidência Sobre a Multa de Ofício.

A multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), configurando-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2012, 2013

Arrendamento Mercantil Financeiro. Base de Cálculo. PIS/Cofins.

As contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas instituições financeiras de arrendamento mercantil, serão calculadas mensalmente com base no seu faturamento, feitos os ajustes, de modo que o valor submetido à tributação corresponda a remuneração da arrendadora.

Base de Cálculo. Ajustes. Depreciação.

Ajustes em decorrência de encerramento do contrato de arrendamento e baixa do bem não influenciam a apuração da base de cálculo do PIS/COFINS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012, 2013

Arrendamento Mercantil Financeiro. Base de Cálculo.

As contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas instituições financeiras de arrendamento mercantil, serão calculadas mensalmente com base no seu faturamento, feitos os ajustes, de modo que o valor submetido à tributação corresponda a remuneração da arrendadora.

Base de Cálculo. Ajustes. Depreciação.

Ajustes em decorrência de encerramento do contrato de arrendamento e baixa do bem não influenciam a apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Impugnação Procedente em Parte**Crédito Tributário Mantido em Parte**

O acórdão recorrido apresentou, ainda, o seguinte quadro resumo, no qual consta o crédito tributário cancelado que justifica o **recurso de ofício** previsto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235/1972 c/c Portaria MF nº 63, 09/02/2017:

TABELA RESUMO

Fato Gerador	Base de Cálculo (R\$)	PIS (0,65% * BC)	COFINS (4% * BC)	Multa (%)	status após DRJ
31/01/2012	226.120.807,64	1.469.785,25	9.044.832,31	150	CANCELADO
28/02/2012	162.920.031,61	1.058.980,21	6.516.801,26	150	CANCELADO
31/03/2012	166.769.369,50	1.084.000,90	6.670.774,78	150	CANCELADO
30/04/2012	125.502.053,27	815.763,35	5.020.082,13	150	CANCELADO
31/05/2012	160.967.945,36	1.046.291,64	6.438.717,81	150	CANCELADO
30/06/2012	161.088.308,46	1.047.074,00	6.443.532,34	150	CANCELADO
31/07/2012	209.986.229,44	1.364.910,49	8.399.449,18	150	CANCELADO
31/08/2012	347.637.132,55	2.259.641,36	13.905.485,30	150	CANCELADO
30/09/2012	344.402.527,73	2.238.616,43	13.776.101,11	150	CANCELADO
31/10/2012	422.426.423,38	2.745.771,75	16.897.056,94	150	CANCELADO
30/11/2012	430.667.296,62	2.799.337,43	17.226.691,86	150	CANCELADO
31/12/2012	448.679.195,37	2.916.414,77	17.947.167,81	150	MANTIDO
31/01/2013	245.350.212,97	1.594.776,38	9.814.008,52	150	MANTIDO
28/02/2013	142.623.283,52	927.051,34	5.704.931,34	150	MANTIDO
31/03/2013	159.737.202,68	1.038.291,82	6.389.488,11	150	MANTIDO
30/04/2013	1.258.845.912,92	8.182.498,43	50.353.836,52	150	MANTIDO
31/05/2013	1.092.198.557,09	7.099.290,62	43.687.942,28	150	MANTIDO
30/06/2013	1.000.723.810,89	6.504.704,77	40.028.952,44	150	MANTIDO
31/07/2013	1.111.479.370,39	7.224.615,91	44.459.174,82	150	MANTIDO
31/08/2013	1.128.331.120,86	7.334.152,29	45.133.244,83	150	MANTIDO
30/09/2013	1.046.718.023,28	6.803.667,15	41.868.720,93	150	MANTIDO
31/10/2013	1.002.212.437,19	6.514.380,84	40.088.497,49	150	MANTIDO
30/11/2013	761.934.015,26	4.952.571,10	30.477.360,61	150	MANTIDO
31/12/2013	943.874.548,62	6.135.184,57	37.754.981,94	150	MANTIDO

A contribuinte tomou ciência do acórdão em 10/09/2018, conforme termo de ciência de abertura de mensagem situado às fls. 1404 e, em 09/10/2018, interpôs **recurso voluntário**, situado às fls. 1408 a 1452, no qual reiterou as razões de sua impugnação, em especial que nem a fiscalização, nem a decisão recorrida, apontaram a base legal que supostamente autorizaria a glosa dos estornos de superveniência de depreciação, determinados pela COSIF e que, além de ter seguido as normas contábeis que informam o regime jurídico previsto especificamente para as atividades de arrendamento mercantil, igualmente seguiu as normas fiscais vigentes para determinar a tributação dessas operações, notadamente as regras de apuração do PIS e da COFINS, na forma prevista pelo Anexo I da IN SRF nº 247/02., não se vislumbrando qualquer fraude, pois obrigado sob os auspícios da Lei nº 4595, art. 4º, inciso XII, a seguir a contabilidade padronizada pelo Banco Central, conhecida como COSIF, baixado pela Resolução Bacen nº 1273, alterada parcialmente pela Circular nº 1429, normas devidamente refletidas nas regras fiscais relativas à apuração de PIS e da COFINS, nos termos da IN SRF em referência, esclarecendo, ainda que ao VGR, aduz que esse foi devidamente contratado segundo a Resolução Bacen n. 2309, e foi praticado e contabilizado conforme cada contrato. De mais a mais, seu tratamento contábil e fiscal está devidamente especificado nas normas legais e regulatórias em perfeita harmonia com a sua função no contrato de “leasing”, que é a função de fixar o preço da futura venda do bem arrendado, minimamente recebível pela arrendadora. Acresce, ainda, que a decisão

recorrida repete o erro cometido pela fiscalização na interpretação das normas do COSIF, ao afirmar que o estorno das superveniências deveria ser registrado na conta de “disponibilidades”, cujo lançamento contábil é impossível quanto ao estorno de superveniência, porque não movimenta caixa, e que, por isso mesmo, somente está previsto para o recebimento de valor relativo à venda do bem até então arrendado. Repisa, por fim, em relação à multa, juros e agravamento, a aplicação o art. 100, § único do CTN. Afirma que não houve simulação, de atos ou negócios jurídicos e que a própria fiscalização não teria alegado a existência de simulação, mas restringiu a discussão aos critérios de contabilização e apuração, não tendo provado sequer a existência de dolo, o que além de violar o disposto no art. 44 da lei 9430/96, ainda violaria as súmulas 14 e 25 do CARF, haja vista se tratar de suposta omissão de receitas para fins de incidência de PIS e COFINS.

Em 21/12/2018, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas **contrarrazões** ao Recurso Voluntário nas quais sustentou que o valor não foi reconhecido pelo arrendador (*sic*):

“Nesse exemplo, o arrendador dispendeu R\$ 43.580,60 (R\$ 15.000,00 efetivamente pago e R\$ 28.580,00, de VRG antecipado) para aquisição do bem perante o fornecedor do automóvel, enquanto que auferiu em prestações mensais um total de R\$ 23.096,40 (60 x R\$ 384,94) proporcionando, assim, para a arrendadora um **resultado econômico-financeiro (lucro) de R\$ 8.096,40** (R\$ 23.096,40 – R\$ 15.000,00 = R\$ 8.096,40). **Esse lucro obtido pela fiscalizada foi reconhecido contabilmente pelo arrendador e, portanto, serviu de parâmetro para a composição da base de cálculo da contribuição PIS/COFINS, periodicamente, durante o prazo contratual das operações”.**

No parágrafo seguinte afirma:

“Esse valor, que é o resultado da operação, não foi reconhecido pelo arrendador nem durante o prazo contratual da operação nem ao final do contrato, motivo pelo qual em nenhum momento é incluído na apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins”.

Afirma ainda que foi apresentado o roteiro contábil do **Contrato 3091945**, apresentado pela contribuinte ora recorrente. Esse roteiro contém os valores de apropriação do custo, as rendas apropriadas, os ajustes de superveniência e as despesas de arrendamento para chegar no montante que representa o resultado da operação. Segundo esse roteiro, essas rendas são apropriadas, mas ocorre irregularidade no mês 59, no qual é encerrado o contrato, o que leva ao fato de que nenhum valor de receita das operações de arrendamento mercantil foi incluído nas bases de cálculo do PIS e da COFINS nos anos-calendário de 2012 e 2013:

Argumenta a Fazenda Nacional, ainda, em suas contrarrazões, que: **(i)** enquanto a contribuinte insiste em afirmar que o estorno (a débito, gerando despesa) apenas serve para anular o lançamento das receitas decorrentes da superveniência/insuficiência de depreciação, que são apenas ajustes contábeis necessários para trazer os contratos a valor presente, a Receita entende que tais valores de superveniência/insuficiência, lançados mês a mês, não teriam sido tributados uma vez que não contabilizados como receitas tributáveis. Assim, **(ii)** os valores dos ajustes mensais seriam obtidos por “*conta de chegada*”, ou seja, o valor da receita a ser registrada para ajustar a contabilidade comercial é calculada para refletir as apropriações dos valores segundo a Taxa Interna de Retorno (TIR) da operação de arrendamento mercantil financeiro e que o resultado apurado na venda de valor residual do bem arrendado (VRG) não integra o resultado econômico da operação de arrendamento mercantil, tendo em vista que os bens objeto de *leasing* integram o ativo imobilizado das empresas de arrendamento mercantil, em razão de disposição expressa contida na Lei nº 6.099/74, artigo 3º, motivo pelo qual a receita que obtém da respectiva alienação não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, conforme expressa disposição do artigo 3º, §2º, inciso IV, da Lei no. 9.718/98; **(iii)** o fato de o resultado, meramente contábil, apurado pela “alienação” do bem arrendado não integrar as bases de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, não quer dizer que o valor apurado contabilmente pode ser utilizado para reduzir as

bases de cálculo das contribuições sociais, que têm por base os resultados econômicos das operações; **(iv)** os ajustes determinados pelo Bacen não alteram o resultado econômico das operações de arrendamento mercantil, mas determina que o lucro apurado na alienação do bem arrendado seja creditado na conta do ativo de Superveniências de Depreciações, a fim de promover a neutralidade contábil por meio do cotejo entre os valores das Superveniências de Depreciações acumulados no decorrer do contrato com o valor do Lucro na Alienação do Bem Arrendado, conforme determinado pela Circular nº 1.429/89; **(v)** não encontra nenhum amparo jurídico transformar contabilmente as atividades empresariais de arrendamento mercantil financeiro para a uma suposta classificação contábil de operações de venda bens, pois a mera classificação contábil, realizada por estornos de lançamentos contábeis, não tem o poder de transformar operações definidas por conceitos econômicos e jurídicos, em outros tipos de operações; **(vi)** entende que devem ser mantidas a qualificação da multa de ofício, bem como da aplicação do art. 173, I do CTN, pois excluir valores contábeis que permitiram determinar e aferir o resultado das operações de arrendamento mercantil das bases de cálculo das contribuições sociais no decorrer das operações, além de ilógico é ilegal, e, quando tal procedimento é realizado exclusivamente para reduzir as contribuições sociais devidas, constitui sonegação e fraude, nos termos dos Arts. 71 e 72, da Lei 4.502/64 e crime contra ordem tributária, nos termos do Art. 1º, inciso II, da Lei 8.137/90. Esses elementos demonstram a intenção em esconder a realidade dos fatos utilizando-se de prática contábil ilógico e ilegal, que consideramos inexistentes, para descaracterizar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, tendo, portanto, restado caracterizado o evidente intuito de fraude definido pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao patamar de 75%, reconhecendo, por consequência, a decadência em relação a dezembro de 2012, por aplicação da regra estabelecida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, nos termos do Acórdão nº 3401-007.007, de 22 de outubro de 2019, cuja ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Exercício: 2012, 2013

ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. BASE DE CÁLCULO. SUPERVENIÊNCIAS / INSUFICIÊNCIAS DE DEPRECIAÇÃO.

Conforme o art. 8º, inciso IV, da IN RFB nº 1285/2012 (que revogou o Anexo I da IN SRF 247/2002) empresas e instituições arrendadoras podem deduzir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores das despesas de arrendamento mercantil.

A Circular nº 1.273/87 do Bacen determina que os ajustes mensais de superveniência ou de insuficiência de depreciação devem ser registrados na contabilidade. Se o ajuste for negativo, a débito de “despesas de arrendamento”, em contrapartida a “insuficiências de depreciações”; se positivo, a débito de “superveniências de depreciações”, em contrapartida a “rendas de arrendamentos”.

No capítulo 2 (Elenco de Contas - Seção 2 - Função e Funcionamento das Contas) da Circular Bacen nº 1.273/87, resta determinado que, por ocasião da baixa do bem arrendado, com apuração de prejuízo com recebimento de valor residual garantido ou exercício da opção de compra pelo arrendatário, a conta de “insuficiência de depreciação” deve ser debitada pelo valor do prejuízo, em contrapartida com “Bens Arrendados”, não sendo possível fazer tal contrapartida novamente na conta “despesas de arrendamento”, como pretende o contribuinte, duplicando a sua dedução na apuração da base de cálculo das contribuições.

Ajustes em decorrência de encerramento do contrato de arrendamento e baixa do bem não podem influenciar duplamente a apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2012, 2013

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. SONEGAÇÃO. CONLUÍO. DOLO. ÔNUS DA PROVA. NÃO CABIMENTO.

A cominação da multa qualificada deve ocorrer apenas diante da demonstração fundada pela autoridade fiscal de que o sujeito passivo, mediante artifício doloso, evitou o pagamento dos tributos devidos.

Inconformada com a decisão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência, composto por dois capítulos:

O primeiro sustentou que a reiteração da conduta dolosa e a magnitude dos valores envolvidos deveriam ensejar a incidência da multa qualificada. Apresentou como paradigmas os Acórdãos n.º 101-96668 e n.º 9101-001.002.

O segundo se refere a contagem do prazo decadencial para o lançamento de ofício. Alega que mesmo que não seja aceita a qualificação da multa, o prazo deveria continuar regido pelo art. 173, I do CTN, uma vez que o pagamento antecipado deve ser para cada fato gerado objeto do lançamento tributário. Apresentou como paradigma os Acórdãos n.º 2301-003.079 e n.º 2402-001.634.

O recurso não teve parcial seguimento exclusivamente no capítulo referente à contagem de prazo decadencial para o lançamento de ofício. A Fazenda Nacional interpôs agravo para se insurgir contra o capítulo que não teve seguimento. O agravo foi rejeitado, mantendo o seguimento parcial do recurso especial da Fazenda Nacional.

O Sujeito Passivo apresentou suas contrarrazões.

O Contribuinte interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial sobre o tema “Superveniência de depreciação não é receita e a glosa de seus estornos implica tributar em duplicidade o que não é receita”. Aduziu como paradigma os Acórdãos n.º 3301-004.760 e n.º 3302-005.746.

O recurso teve seguimento e a Fazenda Pública apresentou contrarrazões.

O processo foi sorteado a esse relator nos termos regimentais

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator.

Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Contagem do prazo decadencial para lançamento de ofício.

O recurso é tempestivo.

Prequestionamento.

A finalidade precípua do prequestionamento é a de que o colegiado *ad quem* se manifeste sobre a matéria posta e apreciada pelo colegiado *a quo*.

Decorre, em parte, do princípio da eventualidade ou da defesa concentrada, que no processo civil exige que as partes, autor e réu, proponham todos os meios de defesa e ataque de uma só vez, ainda que contraditórios entre si, sob pena de não poderem fazê-lo mais tarde, em virtude de preclusão. Não basta porém, que as questões sejam suscitadas pelas partes para que esteja presente o requisito, tem que haver o debate e a decisão da matéria no tribunal *a quo*.

O prequestionamento, como pressuposto de admissibilidade do especial administrativo, impõe não apenas a alegação da matéria em recurso voluntário, mas principalmente debate e julgamento pela instância recorrida.

Assim, se o aresto guerreado nada mencionou sobre a matéria de defesa deduzida em recurso, não houve prequestionamento do assunto.

Como observa Marinoni¹, com extrema percuciência, a respeito do instituto, quando o examina à luz dos recursos extraordinário e especial:

“Também se exige, para a interposição de ambos os recursos, a existência de prequestionamento. A fim de que seja cabível, seja o recurso especial, seja o extraordinário, é necessário que a questão legal ou constitucional já esteja presente nos autos, tendo sido decidido pelo tribunal (ou juízo, no caso do recurso extraordinário) a quo, ou ao menos debatida pelas partes e submetida ao crivo judicial anteriormente à interposição do recurso (Súmulas 282 do STF e 211 do STJ). Essa exigência, estabelecida nos arts. 102, III, e 105, III, da CF, de que as causas tenham sido ‘decididas’ na instância inferior, tendo essa decisão gerado o exame de lei federal ou da Constituição Federal. Admite-se, para efeito de prequestionamento, a utilização dos embargos de declaração, ao fito de provocar a manifestação expressa do órgão jurisdicional a quo a respeito da questão legal ou constitucional controvertida. Assim, se o tribunal (ou juízo) não se manifesta expressamente sobre a aplicação ou interpretação da lei federal ou da regra constitucional, incumbe ao interessado na interposição do recurso valer-se dos embargos de declaração, provocando o órgão jurisdicional a apreciar especificamente o tema legal ou constitucional.”

Nesta esteira, uma vez não dirimidas, ou pelo menos julgadas, as questões ora submetidas ao recurso especial, falta-lhe requisito essencial ao seu conhecimento, *in casu*, prequestionamento.

Quando a decisão recorrida se omite sobre matéria que foi objeto de recurso, cabe ao recorrente opor o competente embargos de declaração para sanar o defeito, pois ao silenciar a respeito sofreu os efeitos da preclusão consumativa, não podendo renovar o inconformismo em outra oportunidade.

Por derradeiro, sabemos que o objetivo do recurso especial é unificar o entendimento do órgão sobre determinado assunto. Para isso ele deve ser provocado pela existência de divergência jurisprudencial. Quando não há prequestionamento, a existência da divergência fica prejudicada, uma vez que não haverá decisões conflitantes oriundas de fundamentos jurídicos e legais semelhantes.

¹ Manual do processo de conhecimento. Marinoni, Luiz Guilherme e Arenhart, Sérgio Cruz. 4ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005. pp.556/557.

Feitas essas considerações sobre o prequestionamento, regressa-se aos autos.

No voto condutor do acórdão recorrido, foi afastada a qualificação da multa de ofício, reduzindo para o patamar de 75% e, por consequência, a aplicação da regra contida no art. 173, I do CTN para contagem do prazo decadencial. Com isso, foi declarada a decadência de a Fazenda Nacional constituir crédito tributário referente aos fatos apurados em dezembro de 2012.

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial onde argumentou que:

A respeito do prazo para o lançamento do tributo em comento, o entendimento jurisprudencial que fundamenta o presente recurso diverge do adotado pela e. Câmara *a quo*, pois se considera o pagamento antecipado em relação aos fatos geradores objeto do lançamento, de forma individualizada, a considerar cada fato gerador. Assim, diante da ausência de pagamento em relação aos fatos geradores objeto do lançamento, aplica-se o art. 173, inc. I do CTN, não sendo o caso de incidir a norma do art. 150, §4º do CTN.

O Sujeito Passivo apresentou contrarrazões afirmando que:

(i) os acórdãos suscitados como paradigmas da divergência jurisprudencial pretendida não se prestam a estabelecer as similitudes fática e jurídica exigidas para franquear seu exame pela colenda CSRF, incidindo no óbice do parágrafo 1º do art. 67 do RICARF;

(ii) a matéria que supostamente caracterizaria a divergência alegada não foi objeto do prequestionamento expresso exigido pelo parágrafo 5º do mesmo art. 67; e

(iii) porque a tese sustentada pelos paradigmas colacionados já foi sumulada em sentido contrário ao esposado pelas decisões, pela Súmula CARF nº 99, de modo que não podem servir de paradigmas, conforme manda o inciso III, do parágrafo 12, também do art. 67 do Regimento Interno do CARF.

Realmente, o sujeito passivo tem razão em alegar que a matéria não foi prequestionada, senão vejamos:

A decisão recorrida foi lacônica quanto à aplicação do parágrafo 4º, do art. 150 do CTN. Apenas afastou a qualificação da multa e determinou a aplicação do cânone legal mencionado. Não houve análise da existência de pagamento, seja parcial ou total, seja de um período diverso do autuado ou do período autuado.

Segue trecho do voto que trata da questão:

Caso vencido na proposta acima, inexistente na espécie qualquer ato que possibilite a qualificação da multa: percebe-se dos autos que a instituição financeira seguiu as regras contábeis que lhe são impostas pelos órgãos reguladores, não havendo espaço para as manobras fiscais suscitadas pela fiscalização, não cabendo aos órgãos de fiscalização, ao arremio da lei tributária, tentar impor carga tributária maior que aquela prevista em lei, posicionamento que reflete a necessidade de aplicação do art. 150, §4º do CTN, caso não se entenda pelo provimento do presente recurso no mérito, devendo ser conhecido, porém negado provimento ao recurso de ofício.

Ocorre que a Fazenda Nacional não opôs embargos de declaração para buscar o esclarecimento do tema. Em outras palavras, não foram opostos embargos de declaração para sanar omissão quanto à existência de recolhimento, seja parcial ou total, referente ao período fiscalizado ou a outro período.

Portanto, essa questão não fez parte da decisão recorrida, ocorrendo a preclusão consumativa.

Sendo assim, não restou configurado nos autos o prequestionamento do capítulo recursal “**Contagem do prazo decadencial para lançamento de ofício**”.

Por todo exposto, voto por não conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Recurso Especial do Sujeito Passivo

Ajustes nas contas de superveniência/insuficiência de depreciação na base de cálculo das contribuições PIS/Cofins.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo. A matéria foi prequestionada.

Divergência Jurisprudencial.

O recurso especial de divergência foi instituído para a uniformização de divergências de interpretação. O recurso especial de divergência se destina à uniformização de dissídios jurisprudenciais, uniformizando a jurisprudência do CARF e proporcionando segurança jurídica aos administrados.

Nos termos do art. 67, *caput*, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, este instrumento é cabível contra decisão que interpretar norma tributária diferentemente do entendimento adotado por outra turma ou Câmara do Conselho de Contribuintes ou do CARF ou pela CSRF, o que só se configura quanto à subsunção de fatos semelhantes à mesma norma.

O dissídio jurisprudencial revela-se no conteúdo material, ou seja, ele só se configura quando estão em confronto decisões que tratam de situações fáticas semelhantes exarados à luz do mesmo arcabouço jurídico. Em outras palavras, o dissídio jurisprudencial consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de posicionamento distinto para a mesma matéria versada em hipóteses análogas na configuração dos fatos que embasam a questão jurídica.

Por derradeiro, importante ressaltar que a análise da existência de divergência jurisprudencial se restringe ao cotejo do teor dos acórdãos recorrido e paradigma.

Partindo dessa premissa, passa-se à análise de cada capítulo recursal e a existência de dissídio jurisprudencial.

Acórdão Recorrido

A *ratio decidendi* do acórdão recorrido se baseou nas provas contidas nos autos que demonstraram as manobras contábeis com estornos indevidos efetuados pela Itaucard, onde era informado apenas as despesas, majoradas irregularmente, com o fito de apresentar saldo zero na conta de Rendas de arrendamento mercantil - recursos internos - 7.1.2.10.00.1, e não oferecer à tributação do PIS e da Cofins nenhuma receita decorrente dos resultados econômicos de suas operações de arrendamento mercantil financeiro.

O debate não ficou restrito à possibilidade de registro da insuficiência ou superveniência de depreciação. Neste ponto, a decisão recorrida concorda com o sujeito passivo. A questão fundamental que norteou o lançamento tributário foi a utilização em duplicidade dos ajustes, que a decisão recorrida entendeu também como indevida.

Nesse contexto, a metodologia da Autoridade Fiscal consistiu em glosar esses estornos mensais referentes à depreciação e refazer a apuração da base de cálculo das

contribuições, considerando todos os valores relativos às atividades de arrendamento mercantil que devem integrá-la, baseados nos balancetes mensais apresentados pelo Itaúcard, conforme detalhado no TVF, à fl. 873:

4.6 – OUTRA MANEIRA DE SE ENTENDER A IRREGULARIDADE

Iremos descrever uma outra maneira para que fique claro como os estornos indevidos na conta de superveniência de depreciação não devem/podem reduzir a base de cálculo do PIS e da COFINS.

(...)

Devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS relativos aos contratos de arrendamento mercantil, abaixo detalhadas, **as contas 7.1.2.10.00.1 – Rendas de arrendamento financeiro e as despesas da conta 8.1.3.00.00.4 – Despesas de arrendamento, porém devem ser excluídos os estornos a débito na conta 7130.001.003.001 – Superveniência de depreciação, mantendo apenas os valores a débito que se referem às insuficiências dos contratos ativos de cada período.**

Porém também devem ser glosados os valores indevidamente lançados para a conta 8139.001.002 – Insuficiência de depreciação, mantendo as outras contas de despesas, pois os valores lançados nessa conta vieram de reclassificação da conta 7130.001.003.002 – “(-) Superveniência de depreciação (M)”, uma vez que com os enormes estornos indevidos a débito deixaram a conta com saldo devedor, então foram reclassificados para conta de despesas 8139.001.002, portanto com a glosa dos estornos esses saldo devedores inexistem, assim também inexistem os saldos negativos a serem reclassificados. **Com tais reclassificações contábeis irregulares para a conta de despesas 8139.001.002, o Itaúcard aumentou indevidamente suas despesas de arrendamento.**

Em relação aos ajustes mensais de superveniência de depreciação ou de insuficiência de depreciação, constituídos pela diferença entre o valor contábil e o valor atual dos contratos em andamento, a Circular disciplina, em seu subitem 7, o que se segue:

7 - A escrituração contábil e as demonstrações financeiras ajustam-se com vistas a refletir os resultados das baixas dos bens arrendados. Os ajustes efetuam-se mensalmente, após o registro da correção monetária ou cambial, da seguinte forma:

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

b) apura-se o valor contábil dos contratos pelo somatório de:

(...)

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

8 – O valor do ajuste apurado conforme a letra "c" do item supra, considerando-se os saldos do mês anterior, registra-se por complemento ou estorno, a saber:

a) se negativo - a débito de DESPESAS DE ARRENDAMENTO, em contrapartida a INSUFICIÊNCIAS DE DEPRECIACÕES;

b) se positivo - a débito de SUPERVENIÊNCIAS DE DEPRECIACÕES, em contrapartida a RENDAS DE ARRENDAMENTOS - RECURSOS INTERNOS ou RENDAS DE ARRENDAMENTOS - RECURSOS EXTERNOS, conforme o caso;

Observa-se que o ajuste ‘c’ é a diferença entre o valor financeiro ‘a’ e valor contábil ‘b’. **Tal ajuste ou é debitado na conta de ‘despesas de arrendamento’ (contrapartida na conta ‘insuficiências de depreciações’), ou é creditado na conta de ‘rendas de arrendamento’ (contrapartida na conta ‘superveniências de depreciações’).** Tais ajustes são realizados mensalmente. De qualquer sorte, tais ajustes já estão considerados como

receitas ou despesas, e não podem ser debitados ou acrescidos uma segunda vez, como pretende o recorrente, desta vez de baseando na IN SRF n.º 247/2002, que será analisada em seguir, assim como feito com esta Circular Bacen.

No Acórdão n.º 3301-004760, os fatos narrados não são congruentes com os ocorridos na decisão recorrida.

Pelo que consta no voto condutor daquela decisão, a Autoridade Fiscal não questionou os procedimentos para apuração das bases de cálculo do PIS e da COFINS realizados durante o prazo contratual das operações de arrendamento mercantil, mas somente aqueles que ocorreram no encerramento de cada operação de arrendamento e que influenciaram na apuração das bases de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins. A discussão se restringiu na contabilização dos ajustes de superveniência e insuficiência de depreciação, efetuados no final de cada contrato. Não há na decisão paradigma qualquer menção acerca de manobras contábeis utilizadas pelo sujeito passivo durante a vigência de contrato e a utilização em duplicidade dos mencionados ajustes.

Pela conclusão do voto condutor, fica patente a diferença de questão posta na decisão recorrida e no paradigma apresentado, *verbis*:

Minha conclusão, portanto, é no sentido de que os ajustes de superveniência ou de insuficiência de depreciação não devem afetar as bases de cálculo do PIS e da COFINS.

E, uma vez adotada a estrutura determinada pela IN SRF n.º 247/02, ao longo do contrato, os ajustes positivos de superveniência de depreciação sofrem incidência das contribuições, ao passo que os negativos de insuficiência de depreciação podem ser abatidos das bases de cálculo.

Ao fim do contrato, restando saldo nas contas de imobilizado de superveniência ou de insuficiência, devem ser estornados, respectivamente: a débito da conta de rendas de arrendamentos financeiros, produzindo redução da base de cálculo do respectivo mês; ou a crédito da conta perdas em arrendamentos financeiros, gerando aumento da base de cálculo do respectivo mês.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO DE PIS E COFINS E CONTESTAÇÃO DA RECORRENTE

Nos tópicos anteriores, tratei da superveniência e da insuficiência de depreciação, para que o tema fosse plenamente compreendido. Adiante, contudo, disponho tão somente da superveniência de depreciação, pois sua baixa/estorno e consequente impacto nas bases de PIS e COFINS é que foi objeto do lançamento de ofício.

Como o Acórdão n.º 3302-005746 utilizou como razão de decidir os fundamentos do Acórdão n.º 3301-004760, repiso os mesmos argumentos para afirmar que não há similitude fática com o acórdão recorrido capaz de abrir caminho para o recurso especial.

Como se vê, as decisões paragonadas laboram a partir de circunstâncias fáticas distintas. Esse fato gera uma impossibilidade de cotejo do capítulo em discussão com o do acórdão recorrido e, por consequência, a inviabilidade de caracterização do dissídio jurisprudencial.

Ante todo o exposto, voto por não conhecer do recurso especial interposto pelo contribuinte.

Conclusão.

Ex positis, não conheço dos recursos especiais da Fazenda Nacional e do Sujeito Passivo.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho