



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16327.720043/2016-38  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-005.746 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de agosto de 2018  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO - PIS/COFINS - INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS  
**Recorrente** SANTANDER LEASING S.A ARRENDAMENTO MERCANTIL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

**COFINS. SOCIEDADES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. SUPERVENIÊNCIA DE DEPRECIAÇÃO**

Os ajustes de superveniência de depreciação são meramente escriturais e temporais e têm como objetivo único e exclusivo o de aperfeiçoar a informação contábil prestada pelas demonstrações financeiras aos usuários. De forma alguma podem aumentar ou diminuir o efetivo resultado econômico-financeiro do contrato, base de cálculo da COFINS.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

**PIS. SOCIEDADES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. SUPERVENIÊNCIA DE DEPRECIAÇÃO**

Os ajustes de superveniência de depreciação são meramente escriturais e temporais e têm como objetivo único e exclusivo o de aperfeiçoar a informação contábil prestada pelas demonstrações financeiras aos usuários. De forma alguma podem aumentar ou diminuir o efetivo resultado econômico-financeiro do contrato, base de cálculo da contribuição para o PIS

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida (Relator) que lhe dava provimento parcial para reduzir a multa de 150% para 75%. Designado o Conselheiro Walker Araujo para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)  
Fenelon Moscoso de Almeida - Presidente Substituto e Relator.

(assinado digitalmente)  
Walker Araujo - Redator Designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fenelon Moscoso de Almeida (Presidente Substituto e Relator), Walker Araújo, Vinicius Guimarães (Suplente), José Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad. Ausente justificadamente o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, o qual passo a transcrever trechos:

### “Relatório

Em decorrência de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações fiscais pela contribuinte qualificada, foram lavrados os autos de infração de fls. 4/10 e 11/16, por meio dos quais se exige o recolhimento de R\$ 76.657.035,64 de Cofins - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (incidência cumulativa) e de R\$ 12.456.768,28 de contribuição para o PIS/Pasep (incidência cumulativa), incluindo multa de ofício e juros calculados até julho/2015.

A autuação, cientificada em 31/07/2015, fl. 98, ocorreu devido à constatação de que teria havido **omissão de receitas** relativamente aos períodos de apuração 07/2010 a 12/2010, conforme demonstrativos de apuração de fls. 06/07 e 13/14, demonstrativo de multa e juros de mora de fls. 08/09 e 15/16, descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 05 e 12 e **Termo de Verificação Fiscal (TVF)** de fls. 25/95.

Segundo o TVF, que descreve os procedimentos adotados pela fiscalização, constatou-se que “Embora, os procedimentos contábeis adotados pelo contribuinte não tenham afetado seus resultados econômico-financeiros ou suas demonstrações financeiras, causaram **repercussões tributárias** no momento em que o contribuinte **excluiu as receitas relativas aos juros das bases de cálculo das contribuições (PIS e Cofins)**, por meio de procedimentos contábeis aplicados às contas de **SUPERVENIÊNCIAS DE DEPRECIACÕES** e de **INSUFICIÊNCIAS DE DEPRECIACÕES**”. Constatou, assim, que “o contribuinte realizou a **diminuição das bases de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins por meio de lançamentos contábeis realizados a débito na conta de natureza credora de RENDAS DE ARRENDAMENTOS FINANCEIROS**, disposta no **anexo I da IN 247/02** para compor a base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins”. Ao discorrer sobre as características e sobre a contabilização das operações, a fiscalização formula exemplos práticos, disserta sobre os ajustes contábeis determinados pelo Bacen e sobre as superveniências de depreciações.

A título conclusivo, consta do TVF:

## CONCLUSÕES

*As reversões das receitas por superveniências de depreciações constituídas durante o prazo de arrendamento mercantil não podem ser utilizadas para **reduzir as bases de cálculo das contribuições sociais**.*

*A auditoria realizada junto ao contribuinte não se trata de auditoria contábil. Entretanto, os procedimentos contábeis aplicáveis aos registros das operações de arrendamento mercantil são apresentados no presente Termo de Verificação Fiscal para demonstrar que estes procedimentos não podem ser utilizados com o propósito exclusivo de **redução das bases de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins**, que, como demonstrado, são definidos pelos **resultados das atividades desenvolvidas pelas companhias arrendadoras** e não os por seus registros contábeis, estes apenas aferem aqueles.*

Em 01/09/2015, a interessada, por meio de procuradores, ingressou com a **impugnação** de fls. 303/326, cujo teor será a seguir sintetizado.

Primeiramente, após breve relato dos fatos, afirma que o Auto de infração acaba por tributar a venda de bens que não tributáveis pelo PIS e da Cofins.

Afirma que:

*A tese da fiscalização apóia-se nas seguintes premissas para fundamentar sua conclusão - que a conta de lucros na alienação de valores e bens -7.3.1.50.00-4 deve ser tributada:*

*Primeira premissa: o leasing deveria ter o mesmo tratamento contábil que o financiamento e portanto, sua tributação deveria seguir o mesmo mecanismo do financiamento. (Errado. O leasing é contrato típico complexo que não se resume ao financiamento)*

*Segunda premissa: os lançamentos contábeis efetuados a título de superveniência e insuficiência de depreciação (receita ou despesa) interferem no resultado do contrato de leasing. (Correto. Tais lançamentos foram criados pelo BACEN para ajustar a peculiaridade do contrato de leasing à sua realidade jurídica e econômica que envolve características de locação e de financiamento)*

*Terceira premissa: a baixa da conta de superveniência e insuficiência de depreciação é equivalente ao resultado da conta de renda na alienação de bens e valores] (Errado: a baixa da conta de superveniência e insuficiência de depreciação equivale ao valor de mercado de uma operação de leasing)*

*Quarta premissa: para reverter os efeitos dos lançamentos efetuados a título de superveniência e insuficiência de depreciação sobre a base do PIS/COFINS, deveriam ser tributados os valores da conta de lucros na alienação de valores e bens (7.3.1.50.00-4) e de lucros na alienação dos bens arrendados (7.1.2.60.10-9). (Errado. Esta premissa faz parte da tese da fiscalização e implica na tributação da venda do ativo imobilizado o que é vedado pelo art. 3º, § 2º., IV, Lei 9.718/1998);*

A seguir, discorre sobre a natureza do contrato de leasing e a impossibilidade de sua redução a financiamento, a primeira premissa. E assevera:

*É um erro, portanto, considerar o contrato típico de leasing como se fosse simples financiamento.*

*Exatamente por isso, ao contrário do que afirmado pela Fiscalização, não há excrescência alguma no recebimento antecipado do Valor Residual Garantido (VRG) porque conforme jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça na Súmula 293: a cobrança antecipada do valor residual garantido (VRG) não descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil.*

Passa, então, a argumentar sobre o tratamento contábil da operação de leasing. [...]

Acrescenta, a seguir, que a Fiscalização tributa os valores contidos na conta contábil 7.3.1.50.00-4 - Lucros na Alienação de Valores e Bens e traz algumas jurisprudências do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Diz, ainda, que o lançamento não pode prevalecer porque houve **mudança do critério jurídico do lançamento** e somente seria aplicável, para os fatos geradores futuros.

*Portanto, fosse este o entendimento da Secretaria da Receita Federal, bastaria a inclusão no Anexo I da IN 247/2002 do expurgo da base de cálculo dos respectivos lançamentos contábeis que sempre estiveram presentes na contabilidade das empresas de arrendamento mercantil e sempre fizeram parte do resultado econômico do leasing.*

*Como se vê, a IN 247/2002 determinava a forma de apuração do valor a pagar a título de PIS/COFINS e, portanto, determinava os critérios jurídicos para a constituição do crédito tributário por parte do contribuinte que seguiu tais diretrizes e apurou o tributo da forma determinada pelo legislador.*

*A mudança nestes critérios jurídicos somente poderia ocorrer por meio de mudança legislativa e, ainda que fosse feita por meio de interpretação como quer a fiscalização, somente valeria para o mesmo contribuinte em relação aos fatos geradores futuros nos termos do que dispõe o art. 146 do Código Tributário Nacional.*

Cita acórdão proferido no RESP 1.130.545/RJ, relator. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, Superior Tribunal de Justiça sobre a impossibilidade de modificação de critérios jurídicos no lançamento e no mesmo sentido, destaca o RESP 720.021/SC, relatora Min. Denise Arruda, Superior Tribunal de Justiça.

E ainda sustenta:

*O que é mais grave é que, como não há Instrução Normativa ou Ato Declaratório Interpretativo, tal entendimento é do Fiscal e não da Secretaria da Receita Federal do Brasil o que torna a mudança ainda mais radical porque carente a autoridade administrativa lançadora (Fiscal) de competência normativa para modificar o entendimento fixado na Instrução Normativa nº 247/2002.*

*E nem se alegue que tal dispositivo seria aplicável apenas à revisão do lançamento de ofício (ato administrativo de lançamento) porque há muito foi superada a tese de que o contribuinte não constitui o crédito tributário pelo lançamento por homologação e no caso concreto a IN 247/2002 determina a forma e o conteúdo do lançamento a ser realizado pelo sujeito passivo.*

*Por outro lado, caso se considere que não houve mudança de critério jurídico do lançamento mas aplicação da própria IN 247/2002 que determina a **inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS da conta contábil LUCROS NA ALIENAÇÃO DE VALORES E BENS (7.3.1.50.00-4)** o lançamento também não merece prosperar porque, como demonstrado acima, a **receita da alienação do ativo imobilizado não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS.***

Ao final, requer o recebimento, processamento e o provimento da presente Impugnação para que sejam integralmente cancelados os autos de Infração impugnados.

É o relatório.”

A **decisão de primeira instância** da DRJ-Belém/PA julgou, às fls. 377/393, improcedente a impugnação, nos termos da ementa adiante transcrita:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

*Período de apuração: 01/07/2010 a 31/12/2010*

*COFINS. BASE DE CÁLCULO.*

*As contribuições para a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, que corresponde à receita bruta.*

*BASE DE CÁLCULO. AJUSTES. DEPRECIÇÃO.*

*Ajustes em decorrência de depreciação não influenciam a apuração da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Período de apuração: 01/07/2010 a 31/12/2010*

*PIS. BASE DE CÁLCULO.*

*As contribuições para o PIS/Pasep, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, que corresponde à receita bruta*

*BASE DE CÁLCULO. AJUSTES. DEPRECIÇÃO.*

*Ajustes em decorrência de depreciação não influenciam a apuração da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Período de apuração: 01/07/2010 a 31/12/2010*

*DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS - As decisões judiciais só produzem efeitos para as partes envolvidas no processo judicial, não beneficiando nem prejudicando terceiros. As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.*

*MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INEXISTÊNCIA.*

*Ocorre mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, pretende depois alterar esse lançamento mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado. Tratando-se da correta aplicação da legislação tributária, incabível a arguição de mudança de critério jurídico.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Após ciência ao acórdão de primeira instância (TERMO à fl. 398), em 25/10/2016, irressignada, a contribuinte apresentou (TERMO à fl. 400) o **recurso voluntário** de fls. 401/429, em 10/06/2016, basicamente, reproduzindo os argumentos da impugnação anteriormente interposta, acrescentando parecer FIPECAF (fls. 496/527) e maiores explicações sobre as operações e respectivos registros contábeis.

## Voto Vencido

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida - Relator

O recurso apresentado preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

A recorrente alega que, apesar de toda a argumentação desenvolvida ao longo do Termo de Verificação Fiscal, na prática, a autuação recaiu sobre a conta contábil *Lucros na Alienação de Valores e Bens (7.3.1.50.00)* na qual é registrado exclusivamente o *resultado da venda do ativo arrendado (imobilizado)*, passando a reafirmar os argumentos impugnatórios, afastados pela decisão recorrida, sobre supostos erros de premissas jurídicas e contábeis, contidos na autuação, ao desconsiderar a natureza do contrato de leasing, tomando-o como financiamento, e acabar por tributar a venda de ativos não tributáveis pelo PIS e COFINS; além da mudança do tratamento jurídico que vem sendo dado ao instituto, pela IN SRF nº 247/2002, somente aplicável aos fatos geradores futuros do contribuinte, pelo art. 146, CTN.

Portanto, delimita-se a controvérsia em saber se o presente lançamento acaba por tributar a venda de ativos não tributáveis pelo PIS e COFINS e, ainda, se a incidência proposta no lançamento seria uma mudança do tratamento jurídico que vem sendo dado ao instituto, pela IN SRF nº 247/2002.

A acusação fiscal é de que o contribuinte realizou a diminuição das bases de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, por meio de lançamentos contábeis realizados a débito na conta de natureza credora de RENDAS DE ARRENDAMENTOS FINANCEIROS, disposta no anexo I, da IN 247/02, para compor as bases de cálculo das referidas contribuições sociais. Afirma-se que, ao promover o estorno das receitas como contrapartida aos ajustes contábeis realizados na conta de superveniência de depreciações, a contribuinte acabou contaminando o **resultado econômico** da operação, apesar de reconhecer o seu **resultado financeiro**.

Questiona a fiscalização o motivo pelo qual, mesmo já tendo apurado o **resultado financeiro** das operações de arrendamento, valor que entende deve ser considerado para fins de apuração da base de cálculo das contribuições sociais, no caso, inclusive, com exemplos demonstrando a recuperação do capital investido, passa o contribuinte para uma nova apuração de resultado, a partir do valor residual do bem arrendado.

Entende a fiscalização que, ainda que contabilmente corretos, nos termos da Lei nº 6.099/74 e da Circular Bacen nº 1.429/89, os procedimentos contábeis aplicáveis aos registros das operações de arrendamento mercantil não podem ser utilizados com o propósito exclusivo de redução das bases de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins. Ou seja, as depreciações, apesar de influírem na apuração do resultado do exercício, não poderiam influir na apuração das bases de cálculo do PIS e da Cofins.

Sobre a influência das contas de **superveniências de depreciações** e de **insuficiências de depreciações**, nas apurações dos resultados contábeis e fiscais, pronunciou-se a administração tributária federal, por meio do Ato Declaratório Normativo SRF/CST nº 34, de 23 de abril de 1987, que versa:

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

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

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

Assim, nota-se não ser nova a questão da neutralidade dos ajustes contábeis decorrentes de normas do Bacen, em especial da Circular nº 1.429/89, uma vez que não podem alterar os efeitos tributários decorrentes dos atos legais e complementares que disciplinam a determinação do lucro real (IRPJ e CSLL) das atividades de arrendamento mercantil.

Quanto ao PIS e à COFINS, vigentes a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e a IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, ao tempo de ocorrência dos fatos geradores (2011) analisados, tendo como base de cálculo o faturamento (receita bruta), permitidas algumas deduções e exclusões. O art. 95 desse ato normativo estabelecia que a

apuração do PIS e da Cofins deveria ser feita de acordo com a planilha de cálculo constante do Anexo I.

A acusação fiscal é de que: *o contribuinte realizou a diminuição das bases de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins por meio de **lançamentos contábeis realizados a débito na conta de natureza credora de RENDAS DE ARRENDAMENTOS FINANCEIROS**, disposta no anexo I da IN 247/02 para compor a base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins.*

Ainda segundo a acusação fiscal, o contribuinte, apesar de reconhecer o **resultado financeiro da operação**, acabou diminuindo as bases de cálculo a partir da utilização de valores resultantes de cálculos e apurações estritamente contábeis, a título de estorno de receitas, correspondentes a ajustes por superveniência de depreciações, e de resultados na venda de valores residuais dos bens arrendados, acabando por contaminar o **resultado econômico da operação**, nas conclusões da decisão recorrida, entendendo que o *resultado financeiro das operações de arrendamento é o valor que deve ser considerado para fins de apuração da base de cálculo das contribuições mencionadas.*

Insurge-se a autuada contra o presente lançamento, entendendo que o mesmo acaba por tributar a venda de ativos não tributáveis pelo PIS e COFINS e, ainda, que a incidência proposta seria uma mudança do tratamento jurídico que vem sendo dado ao instituto, pela IN SRF nº 247/2002.

No que se refere à mudança do tratamento jurídico que vem sendo dado ao instituto, pela IN SRF nº 247/2002, entendo não aplicar-se o previsto no art. 147, do CTN, tendo em vista estarmos diante de mera interpretação do ato normativo. Ato concreto (auto de infração) contra ato abstrato (instrução normativa). Não se trata de novo ato normativo dando nova interpretação; nem de auto de infração tratando de forma inovadora uma mesma exigência constituída anteriormente; muito menos que a autoridade fiscal tenha inicialmente aplicado a lei utilizando-se de um critério jurídico para efetuar o lançamento e, depois, de outro critério jurídico para efetuar novo lançamento.

Notar que a conta de natureza credora de RENDAS DE ARRENDAMENTOS FINANCEIROS, está disposta no Anexo I, da IN 247/2002, para compor a base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins. A interpretação dada pela autoridade autuante foi no sentido dos lançamentos à débito nessa conta credora, a título de estorno de receitas, correspondentes a ajustes por superveniência de depreciações, e de resultados na venda de valores residuais dos bens arrendados, não poder ter o efeito de reduzir o seu saldo, para fins de apuração das contribuições sociais.

Descabe, portanto, a alegação preliminar de mudança de critério jurídico, tutelada pelo art. 147, do CTN, necessária a análise do próprio mérito do critério jurídico aplicado na presente tributação.

Notar que ambos os argumentos: mudança do tratamento jurídico e venda de ativos não tributáveis, dependem de qual das pontas da operação contábil está se observando. Para a acusação fiscal, a conta credora RENDAS DE ARRENDAMENTOS FINANCEIROS, está disposta no Anexo I, da IN 247/02, e não poderia haver redução do seu saldo por estornos; Para a defesa, os estornos têm previsão na Lei nº 6.099/74 e na Circular Bacen nº 1.429/89, sem qualquer ressalva na IN 247/02, quanto aos lançamentos efetuados a título de insuficiência e superveniência de depreciação, seja para majorar a base (receita) ou para reduzi-la (despesa);

Para a acusação fiscal, glosa-se estornos indevidos, lançados à débito, na conta credora RENDAS DE ARRENDAMENTOS FINANCEIROS; Para a defesa, tributa-se o que seriam as contrapartidas desses lançamentos, na conta de LUCROS NA ALIENAÇÃO DE VALORES E BENS (7.3.1.50.00-4), implicando na tributação da venda de ativo imobilizado, vedado pelo art. 3º, § 2º, inciso IV, Lei nº 9.718/98, por outro lado, conforme relato (fl. 86), tendo sido a conta de LUCROS NA ALIENAÇÃO DOS BENS ARRENDADOS (7.1.2.60.10-9) espontaneamente inserida na apuração das contribuições sociais, corrigindo parte das reversões de receitas e despesas que diminuiriam a base de cálculo.

Aqui vale buscar informações no parecer FIPECAF (fls. 496/527), o qual, ainda que com ressalvas sobre conflitos de critérios de contabilização, conclui corretos os lançamentos contábeis promovidos pela autuada nas contas de RENDAS DE ARRENDAMENTOS FINANCEIROS.

Notar que a acusação fiscal não afirma incorretos os lançamentos contábeis. Pelo contrário, ressalva-se, ainda que contabilmente corretos, nos termos da Lei nº 6.099/74 e da Circular Bacen nº 1.429/89, os procedimentos contábeis aplicáveis aos registros das operações de arrendamento mercantil não poderiam ser utilizados com o propósito exclusivo de redução das bases de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins.

Assim, corretamente guardada sua competência à aferição da validade contábil da operação, o supracitado parecer não nos dá uma resposta sobre os efeitos fiscais dos diversos registros, restando-nos buscar a interpretação mais adequada dentre as contrapostas.

Segundo a acusação fiscal, inicialmente, o contribuinte reconhece a recuperação do capital investido e o **resultado financeiro da operação** (= receitas de arrendamento - despesas de arrendamento); depois, acaba diminuindo as bases de cálculo das contribuições sociais, passando para uma nova apuração de **resultado econômico da operação** (= resultado em termos de ativos), estornando receitas, correspondentes a ajustes por superveniência de depreciações, e de resultados na venda de valores residuais dos bens arrendados.

Entendo, no mesmo sentido da decisão recorrida, ser possível extrair dos autos, que o **resultado financeiro das operações de arrendamento** é o valor que deve ser considerado para fins de apuração da base de cálculo das contribuições sociais para o PIS e da COFINS, inclusive, respeitando a neutralidade dos ajustes contábeis decorrentes da Circular Bacen nº 1.429/89, consagrada por meio do ADN SRF/CST nº 34/87, para o IRPJ e a CSLL, nas atividades de arrendamento mercantil.

Por outro lado, entendo que o presente lançamento não implica na tributação da venda de ativos não tributáveis pelo PIS e COFINS.

A recorrente insiste em sua defesa na afirmação de que, na prática a autuação recaiu sobre a conta contábil Lucros na Alienação de Valores e Bens (7.3.1.50.00), na qual é registrado exclusivamente o resultado da venda do ativo arrendado (ativo imobilizado), não tributável pelo PIS e COFINS, pela vedação do art. 3º, § 2º, inciso IV, Lei nº 9.718/98.

Sobre essa questão, afirma a acusação fiscal (fl.85), *in verbis*:

"A reversão das receitas originárias dos ajustes contábeis, determinados pelo Bacen, reduziram o saldo da conta de RENDAS DE ARRENDAMENTO no

mês em que foram revertidas. Assim, atuaram como **verdadeiras despesas de arrendamento**, utilizadas tanto na apuração dos resultados da companhia, quanto na apuração das bases de cálculo das contribuições sociais.

Reconhecer como **despesas** de arrendamento as reversões de receitas e, ao mesmo tempo reconhecer os Lucros na Alienação de Bens como **receitas** na apuração dos resultados da companhia tem efeito nulo no resultado contábil final da companhia arrendadora, pois, ambos têm o mesmo valor. O que **mantém** os resultados contábeis da companhia definidos pelos juros reconhecidos durante o prazo e arrendamento dos bens.

Da mesma forma, reconhecer a despesa de arrendamento (reversão de receita) e, ao mesmo tempo, incluir os Lucros na Alienação de Bens, também **teria efeito nulo** na apuração das bases de cálculo das contribuições sociais e **manteria** as bases de cálculo das contribuições sobre os juros das operações de arrendamento mercantil dos bens.

Assim, embora não exista previsão legal para que as reversões de receitas possam ser excluídas das bases de apuração da contribuição ao PIS e da Cofins, a inclusão dos resultados positivos nas alienações dos bens nas bases de apuração corrigiria sistematicamente esta irregularidade. Porém, não foi o que fez o contribuinte, que considerou as reversões de receitas (equivalentes a despesas) na apuração das bases de cálculo das contribuições sociais, diminuindo as bases, mas não considerou os saldos dos LUCROS NA ALIENAÇÃO DE VALORES E BENS, registrados na conta contábil 7.3.1.50.00-4, no final de cada mês, na apuração das bases de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, como determinado pelo anexo I da IN 247/02.

A irregularidade cometida pelo contribuinte não reside no fato de não considerar os valores dos LUCROS NA ALIENAÇÃO DE VALORES E BENS nas bases de cálculo das contribuições, mas, de diminuir as referidas bases pelos valores das reversões de receitas lançadas na conta de RENDAS DE ARRENDAMENTOS FINANCEIROS. A inserção dos LUCROS NA ALIENAÇÃO DE VALORES E BENS **apenas corrigiria a irregularidade**. Por esta razão, as bases de cálculos do PIS e da Cofins são recompostas por esta fiscalização, com a utilização dos valores dos LUCROS NA ALIENAÇÃO DE VALORES E BENS, que correspondem aos saldos revertidos das contas de SUPERVENIÊNCIAS DE DEPRECIÇÕES e INSUFICIÊNCIAS DE DEPRECIÇÕES, que não compuseram as bases de cálculo das contribuições.

[...]

A seguir, realizamos a apuração da contribuição ao PIS e da Cofins com base nas reversões de receitas e despesas dos ajustes de carteira dos contratos encerrados, que não foram compensadas por outras receitas. Os valores correspondem aos saldos contábeis da conta 7.3.1.50.00-4 - LUCROS NA ALIENAÇÃO DE VALORES E BENS – que, diferentemente dos LUCROS NA ALIENAÇÃO DE BENS ARRENDADOS, não foram consideradas nas bases de cálculo das contribuições para compensar as baixas por reversões que diminuíram indevidamente as referidas bases de cálculo."

Alega a fiscalização que as bases de cálculos do PIS e da Cofins foram recompostas com a utilização dos valores dos LUCROS NA ALIENAÇÃO DE VALORES E BENS, por corresponderem aos saldos revertidos das contas de SUPERVENIÊNCIAS DE DEPRECIÇÕES e INSUFICIÊNCIAS DE DEPRECIÇÕES, que não compuseram as bases de cálculo das contribuições, ressaltando que a irregularidade cometida pelo contribuinte não

reside no fato de não considerar os valores dos LUCROS NA ALIENAÇÃO DE VALORES E BENS nas bases de cálculo das contribuições, mas, de diminuir as referidas bases pelos valores das reversões de receitas lançadas na conta de RENDAS DE ARRENDAMENTOS FINANCEIROS.

Por outro lado, entende a contribuinte que a decisão recorrida, mantendo esse posicionamento, deve ser reformada (fl. 403) porque a autuação incide sobre a conta Lucros na Alienação de Valores e Bens na qual é registrado exclusivamente o resultado da venda do ativo arrendado (ativo imobilizado) e tal conta não se confunde com os **Ajustes de Insuficiência ou Superveniência de Depreciação**, ou seja, tributa-se o resultado da venda de ativos efetivamente e não os **estornos (os valores são diferentes)**. Ainda, entende a contribuinte que a baixa da conta de superveniência e insuficiência de depreciação não é equivalente ao resultado da conta de renda na alienação de bens e valores (fl. 404); na qual devem ser registrados unicamente o resultado da venda do bem arrendado, conforme parecer FIPECAFI.

Veja que agora a discussão pode seguir caminhos distintos: ou estamos diante de uma discussão eminentemente de direito, quanto à tributação de ativos alegados não-tributáveis; ou estamos diante de uma discussão sobre a quantificação da base de cálculo, tendo em vista a alegação supra de que os valores dos estornos, relacionados aos ajustes de insuficiência ou superveniência de depreciação, são diferentes e não se confundem com o resultado da venda do ativo arrendado (ativo imobilizado).

Sobre a quantificação da base de cálculo, realmente, a fiscalização sempre admitiu a utilização dos valores da conta LUCROS NA ALIENAÇÃO DE VALORES E BENS, pelo fato de que corresponderiam aos saldos revertidos das contas de SUPERVENIÊNCIAS DE DEPRECIACIONES e INSUFICIÊNCIAS DE DEPRECIACIONES. Ressalvando que a irregularidade cometida pelo contribuinte não reside no fato de não considerar os valores dos LUCROS NA ALIENAÇÃO DE VALORES E BENS nas bases de cálculo das contribuições.

Ainda que insista na afirmação de que tais valores não se confundem, a defesa segue uma discussão eminentemente de direito, quanto à não tributação dos valores dos LUCROS NA ALIENAÇÃO DE VALORES E BENS, na qual seria registrado exclusivamente o resultado da venda do ativo arrendado (ativo imobilizado).

Assim, entendo ter restado incontroverso que os lançamentos das SUPERVENIÊNCIAS DE DEPRECIACIONES e INSUFICIÊNCIAS DE DEPRECIACIONES, têm naturezas distintas e não se confundem com os valores dos LUCROS NA ALIENAÇÃO DE VALORES E BENS, ainda que utilizados pela fiscalização por entender que corresponderiam aos saldos revertidos das contas de depreciação, não tendo sido demonstrado nada em sentido contrário que pudesse inferir essa afirmação.

Portanto, entendo que o presente lançamento não implica na tributação da venda de ativos não tributáveis pelo PIS e COFINS, pela vedação do art. 3º, § 2º, inciso IV, Lei nº 9.718/98.

Assim, considerando-se na presente imposição fiscal, receitas auferidas pela recorrente no exercício das suas atividades empresariais e em razão da realização de seu objeto social, reconhecido o **resultado financeiro das operações**, enquadrando-se no conceito de faturamento (reduzido das deduções permitidas) para fins de cálculo do PIS e da COFINS, entendo, deva ser mantida a decisão administrativa de primeira instância, nesse ponto principal,

concluindo que o contribuinte acabou por contaminar e diminuir as bases de cálculo das contribuições sociais, utilizando-se de novo **resultado econômico das operações**, a partir de cálculos e apurações estritamente contábeis, a título de estorno de receitas, correspondentes a ajustes por superveniências/insuficiências de depreciações, e de resultados na venda de valores residuais dos bens arrendados, no mesmo sentido das conclusões da decisão recorrida, entendendo que o *resultado financeiro das operações de arrendamento é o valor que deve ser considerado para fins de apuração da base de cálculo das contribuições mencionadas*.

Quanto à qualificação da multa de ofício de 75% para 150%, não imposta quanto às infrações relacionadas aos fatos geradores do ano de 2010 (16327.720720/2015-37), mas, tão somente, em relação ano de 2011 (16327.720043/2016-38), durante os debates, entendeu o Colegiado, tratarem-se de situações equivalentes, relacionadas à divergências na interpretação das legislações, não configurando intuito doloso de sonegar ou fraudar, nos termos dos arts. 71 e 72, da Lei 4.502/64.

As razões do supracitado entendimento, além da equivalência das situações tratadas de modos distintos, pautou-se na dificuldade de conciliar a acusação fiscal de **ação ou omissão dolosa para impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais; ou mesmo, o conhecimento da ocorrência do fato gerador**, com os fatos de todos os valores recebidos no âmbito dos contratos de arrendamento mercantil terem sido devidamente registrados na contabilidade e apresentadas as respectivas obrigações acessórias (Dacon), contendo a apuração do PIS e da COFINS, ainda que divergente do entendimento da autoridade autuante, cujos procedimentos e lançamentos, tiveram por base as **informações, levadas ao conhecimento da autoridade fiscal**, pelo próprio acusado, por meio dos registros contábeis das operações e envio das suas declarações, em desígnios opostos à ação de **excluir ou modificar características essenciais, impedir ou retardar a ocorrência ou o conhecimento do fato gerador**.

Pelo conjunto das razões expostas, entendo, deva ser parcialmente mantida a decisão administrativa de primeira instância, razão pela qual DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, exclusivamente, para reduzir a multa de ofício de 150% para 75%.

Fenelon Moscoso de Almeida - Relator

## Voto Vencedor

### Conselheiro Walker Araujo - Redator Designado

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre Relator, divirjo de seu entendimento quanto à solução a ser dada no presente caso. Isto porque, ao contrário do entendimento explicitado pelo relator, os ajustes de superveniência ou de insuficiência de depreciação não devem afetar as bases de cálculo do PIS e da COFINS.

Referida matéria é idêntica àquela debatida nos autos do PA nº 16327.720042/2016-93 (acórdão 3301-004.760), de relatoria do Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, onde restou, por unanimidade de votos, provido o recurso voluntário do Contribuinte.

Neste esteira, entendo que a melhor solução à ser dado ao presente caso, é aquela decidida no processo 16327.720042/2016-93, que deu provimento o recurso voluntário nos seguintes termos:

#### CONTENDA

Foram lavrados dois autos de infração, relativos aos meses de janeiro a dezembro de 2011, para cobrança de R\$ 107.735.041,23, de COFINS, e de R\$ 17.506.944,19, de PIS/PASEP, acrescidos de multa de ofício de 150% e juros Selic, sob o regime cumulativo.

O contribuinte teria deduzido indevidamente das bases tributáveis os saldos devedores da conta de superveniência de depreciação, verificados ao fim de contratos de arrendamento mercantil financeiro ("leasing financeiro").

Foi aplicada multa de ofício, porque a fiscalização entendeu que os lançamentos contábeis, que não teriam observado as normas do Banco Central do Brasil (BACEN), foram realizados com o intuito de modificar as características básicas do fato gerador das contribuições, incorrendo em fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64. Os mesmos registros contábeis, erros na inserção de informações contábeis na DIPJ 2012 e a realização de aportes de capital, não destinados às suas atividades-fins, porém exclusivamente a aplicações financeiras, teriam retardado o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte do Fisco, o que configurar-se-ia como sonegação (art. 17 da Lei nº 4.502/64).

Foi apresentada impugnação, contendo argumentos também incluídos no recurso voluntário e que serão objetos de análise adiante. A DRJ em Curitiba (PR) manteve parcialmente o lançamento, reconhecendo ter havido erro na determinação das bases de cálculo dos meses de julho de agosto de 2011 os saldos das contas de superveniência de depreciação adotados pela fiscalização divergiam dos constantes dos balancetes carreados aos autos.

Antes de passarmos às razões mérito contidas no recurso voluntário, faz-se necessário apresentar o conceito de arrendamento mercantil financeiro, a legislação de regência e as normas do BACEN e as legislações do PIS e da COFINS incidentes.

---

ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO ("LEASING FINANCEIRO")

Conceitos gerais

O inciso XII do art. 4º da Lei nº 4.595/64 dispõe que o Conselho Monetário Nacional (CMN) estabelecerá normas gerais de contabilidade e estatística a serem observadas pelas instituições financeiras. Em junho de 1978, o CNM edita ato, delegando tais atribuições ao Banco Central do Brasil (BACEN).

Para fins de economia processual, extraio os trechos do Termo de Verificação Fiscal (TVF fls. 17 a 81) que trazem os esclarecimentos básicos acerca da natureza da operação de leasing financeiro, de acordo com a Lei nº 6.099/74 e Normas do Banco Central do Brasil BACEN:

"RESULTADOS ECONÔMICO-FINANCEIROS DAS OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO

Com o desenvolvimento das atividades de arrendamento mercantil no Brasil, foi editada, em 12 de setembro de 1974, a Lei 6.099/74, que:

'Dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil e dá outras providências.'

Ao dispor sobre o tratamento tributário, cuidou o legislador:

'Art. 4º A pessoa jurídica arrendadora manterá registro individualizado que permita a verificação do fator determinante da receita e do tempo efetivo de arrendamento.'

A Lei 6.099/74 não conceituou o que é o fator determinante da receita da pessoa jurídica arrendadora, porém, os conceitos trazidos pelo Banco Central do Brasil - Bacen permitem-nos inferir que esteja relacionado aos recebimentos relativos às operações de arrendamento mercantil, obtidos no decorrer do tempo efetivo de arrendamento, ou, nos termos utilizados pelo Bacen: durante o prazo contratual da operação.

O Banco Central do Brasil, ao regular as atividades de arrendamento mercantil, definiu as operações sob duas modalidades: Arrendamento Mercantil Operacional e Arrendamento Mercantil Financeiro.

Resolução Bacen 2.309/96:

'Art. 5º Considera-se arrendamento mercantil financeiro a modalidade em que:

*I as contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, sejam normalmente suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um retorno sobre os recursos investidos;*

*II as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendatária;*

*III o preço para o exercício da opção de compra seja livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor de mercado do bem arrendado.*

*Art. 6º Considera-se arrendamento mercantil operacional a modalidade em que:*

*I as contraprestações a serem pagas pela arrendatária contemplem o custo de arrendamento do bem e os serviços inerentes à sua colocação à disposição da arrendatária, não podendo o total dos pagamentos da espécie ultrapassar 75% (setenta e cinco por cento) do custo do bem arrendado;*

*II as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendadora ou da arrendatária;*

*III o preço para o exercício da opção de compra seja o valor de mercado do bem arrendado.'*

O Banco Central do Brasil define o Arrendamento Mercantil Financeiro a partir de suas características econômico-financeiras.

As operações realizadas pelo contribuinte e analisadas no presente Termo de Verificação Fiscal são as operações definidas pelo Banco Central do Brasil como de Arrendamento Mercantil Financeiro.

A principal característica desta modalidade de arrendamento mercantil (financeiro) é destacada nos termos “durante o prazo contratual da operação”, que caracterizam que os recebimentos de apenas uma operação proporcionam a recuperação do capital despendido pelo arrendador e a obtenção de retorno (lucro) pela arrendadora.

Economicamente, durante o prazo contratual, a operação de arrendamento mercantil financeiro proporciona:

- A RECUPERAÇÃO DO CUSTO ou CAPITAL do arrendador; e
- O LUCRO da operação. Os dois elementos econômicos citados têm seus valores pré-definidos no momento da assinatura do contrato da operação de arrendamento mercantil financeiro.

A Recuperação do Capital e Retorno sobre os Recursos Investidos são conseguidos pela empresa arrendadora por meio dos pagamentos realizados pelo arrendatário, referidos pelo Banco Central, em sua definição, como:

- as contraprestações e
- demais pagamentos previstos no contrato, Os demais pagamentos previstos no contrato são, basicamente, os VRG's - Valores Residuais Garantidos e outros que, porventura, possam ser estipulados contratualmente, sob qualquer denominação (inclusive sob a denominação de VRG-Diluído), mas que sempre serão destinados à Recuperação do Capital ou ao Lucro do Arrendador).

Observados os eventos econômicos relativos às operações de arrendamento mercantil financeiro, devemos atentar ao tratamento tributário aplicável a estes eventos. Lembrando que a tributação da contribuição ao PIS e da Cofins sobre operações de arrendamento mercantil tem por base somente os lucros das operações e não os valores correspondentes à recuperação de capital das companhias arrendadoras.

A mesma atenção deve ser dispensada à classificação contábil dos eventos econômicos relativos às operações de arrendamento mercantil financeiro, de forma que a Ciência Contábil possa aferir o resultado econômico das operações, o que normalmente é feito, segregando-se dos valores dos recebimentos (contraprestações e demais pagamentos previstos), por procedimentos e técnicas contábeis apropriadas, o valor correspondente à RECUPERAÇÃO DO CAPITAL do arrendador."

Superveniência e insuficiência de depreciação Por força da Resolução BACEN nº 1.273/87, as instituições financeiras, dentre elas as sociedades de arrendamento mercantil, têm de adotar o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (COSIF). No Capítulo I, há as "Normas Básicas" e, no II, o "Elenco e Função das Contas".

Para que as demonstrações financeiras espelhem as reais posições patrimonial e financeira e sejam fonte confiável de informações para os usuários, o BACEN estabelece uma série de regras contábeis a serem cumpridas pelas instituições financeiras.

Entre as normas aplicáveis às sociedades de arrendamento mercantil (recorrente), no grupo das "Normas Básicas", há o item 1.11.8.5 que determina que contabilizem, mensalmente, a diferença entre o valor presente de cada contrato de leasing, calculado com base na taxa interna de retorno, e o seu valor contábil. O ajuste é assim calculado:

"( . . )

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

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

*(+) ARRENDAMENTOS A RECEBER RECURSOS INTERNOS*

*(+) ARRENDAMENTOS A RECEBER RECURSOS EXTERNOS*

*(+) ARRENDAMENTOS A RECEBER EM ATRASO*

*(-)RENDAS A APROPRIAR DE ARRENDAMENTOS A RECEBER RECURSOS INTERNOS*

*(-) RENDAS A APROPRIAR DE ARRENDAMENTOS A RECEBER RECURSOS EXTERNOS*

*(+) SUBARRENDAMENTOS A RECEBER*

*(+) SUBARRENDAMENTOS A RECEBER EM ATRASO*

*(-) RENDAS A APROPRIAR DE SUBARRENDAMENTOS A RECEBER*

*(+) VALORES RESIDUAIS A REALIZAR*

*(-)VALORES RESIDUAIS A BALANCEAR*

*(+) CRÉDITOS DE ARRENDAMENTO EM LIQUIDAÇÃO*

(-) *RENDAS A APROPRIAR DE CRÉDITOS DE ARRENDAMENTO EM LIQUIDAÇÃO*

(+) *BENS ARRENDADOS*

(-) *VALOR A RECUPERAR*

(-) *DEPRECIÇÃO ACUMULADA DE BENS ARRENDADOS*

(+) *BENS NÃO DE USO PRÓPRIO (relativos aos créditos de arrendamento mercantil em liquidação);*

(+) *PERDAS EM ARRENDAMENTOS A AMORTIZAR*

(-) *AMORTIZAÇÃO ACUMULADA DO DIFERIDO*

*Perdas em Arrendamento a Amortizar*

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

Infere-se da norma do BACEN que o registro da insuficiência ou superveniência de depreciação não tem como objetivo o de aumentar ou diminuir a receita oriunda do contrato de arrendamento, porém o de fazer com que seja reconhecida, mensalmente e até o fim do contrato, de acordo com o efetivo resultado econômico-financeiro proporcionado à sociedade arrendadora.

Por ser importante para o deslinde do presente processo, faz-se necessária a reprodução das regras atinentes aos registros contábeis do ajuste da superveniência ou insuficiência de depreciação e do resultado na venda do bem arrendado.

No grupo "Normas Básicas", constam os lançamentos contábeis do ajuste (item 1.11.8.6) e do resultado na venda do bem (item 1.11.8.7):

*"6 O valor do ajuste apurado conforme a letra 'c' do item supra registra-se por complemento ou estorno, em DESPESAS DE ARRENDAMENTOS FINANCEIROS ou RENDAS DE ARRENDAMENTOS FINANCEIROS RECURSOS INTERNOS ou outra conta adequada, em contrapartida com INSUFICIÊNCIAS DE DEPRECIÇÕES ou SUPERVENIÊNCIAS DE DEPRECIÇÕES. (Circ 1429)*

*7 O resultado na venda de valor residual, decorrente do exercício da opção de compra pela arrendatária, ou pela apropriação do valor residual garantido, contabilizase: (Circ 1429)*

*a) a crédito de LUCROS NA ALIENAÇÃO DE BENS ARRENDADOS, se positivo;*

*b) a débito de PERDAS EM ARRENDAMENTOS A AMORTIZAR, se negativo. " (g.n.)*

Contudo, no "Elenco e Função das Contas", códigos 2.3.2.30.008 e 2.3.2.40.005, há regras que conflitam com a acima reproduzida, no tocante ao reconhecimento do resultado da venda do bem arrendado:

*"2.3.2.30.008*

*Título: SUPERVENIÊNCIAS DE DEPRECIÇÕES*

---

*Função: Registrar a diferença entre o valor contábil e o valor atual dos contratos em andamento, às taxas pactuadas, quando este for maior.*

*Por ocasião da baixa do bem arrendado, com apuração de lucro, com recebimento do valor residual garantido ou exercício da opção de compra pelo arrendatário, esta conta deve ser creditada pelo valor do lucro, em contrapartida com Disponibilidades.*

*Base normativa: (Circ 1273)*

2.3.2.40.005

*Título: (-) INSUFICIÊNCIAS DE DEPRECIÇÕES*

*Função: Registrar a diferença entre o valor contábil e o valor atual dos contratos em andamento, às taxas pactuadas, quando este for menor.*

*Quando da baixa do bem arrendado, com apuração de prejuízo com recebimento de valor residual garantido ou exercício da opção de compra pelo arrendatário, esta conta deve ser debitada pelo valor do prejuízo, em contrapartida com Bens Arrendados.*

*Base normativa: (Circ 1273)"*

Verifica-se que, no grupo "Normas Básicas", há determinação no sentido de que os valores da superveniência ou insuficiência de depreciação, complementos ou estornos, produtos do cálculo anteriormente apresentado, sejam exclusivamente lançados nas contas "Rendas de Arrendamentos Financeiros" (receita) ou "Despesas de Arrendamento Financeiro (despesa) em contrapartida das contas "Superveniência ou Insuficiência de Depreciação" (imobilizado).

Adicionalmente, que o resultado na venda, quando lucro, seja creditado na conta "Lucros na Alienação de Bens Arrendados", e, se prejuízo, na conta "Perdas em Arrendamento a Amortizar".

Contudo, no "Elenco e Função das Contas", os códigos 2.3.2.30.008 e 2.3.2.40.005 dispõem que os resultados nas vendas, quando lucro, devem ser creditados na conta de superveniência, e, se prejuízo, debitados na conta de insuficiência.

Em caso de conflito entre normas do COSIF, deve prevalecer o disposto nas "Normas Básicas", conforme o previsto no item 1.1.4 do COSIF, que dispõe sobre a hierarquia das normas e sua interpretação:

*"4 Os capítulos deste Plano estão hierarquizados na ordem de apresentação. Assim, nas dúvidas de interpretação entre Normas Básicas e Elenco de Contas, prevalecem as Normas Básicas (Circ 1273)."*

Com efeito, este conflito foi apontado pela recorrente no corpo de sua peça de defesa e no "Parecer Técnico" que a acompanha, preparado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras FIPECAFI.

Do exposto até aqui, reitero e destaco para atenção desta turma que minha leitura das normas do BACEN é a de que os ajustes de superveniência e insuficiência de depreciação são meramente escriturais e, mais importante, temporários. Não têm o condão de alterar o resultado da operação de arrendamento mercantil, porém tão somente fornecer aos leitores das demonstrações financeiras

informações sobre o efetivo resultado econômico-financeiro ao longo do período contratual.

Isto posto, ao fim de cada contrato, o eventual saldo existente nas contas de insuficiência ou superveniência de depreciação devem ser estornados, cujos lançamentos a crédito ou débito de conta de resultado do exercício devem aumentar ou reduzir as bases de PIS e COFINS do respectivo mês, de forma que, se consideradas todas as bases tributáveis apuradas ao longo do tempo de duração do contrato, tais ajustes não tenham aumentado ou diminuído a tributação pelas contribuições do resultado econômico-financeiro da operação.

Tributação pelo PIS/PASEP e COFINS As empresas de leasing são tributadas pelo PIS e a COFINS sob o regime cumulativo, previsto nas Leis nº 9.718/98, que remete-se ao art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, e ao art. 1º da Lei nº 9.701/98, cujos dispositivos atinentes ao caso em tela reproduzo, com as redações vigentes no ano-calendário de 2011, período abrangido pela auditoria fiscal:

*Lei nº 9.718/98*

*"Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2.15835, de 2001)*

*Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977.*

*§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:*

*(. . .)*

*IV a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.*

*(. . .)*

*§ 5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.*

*§ 6º Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei no 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no § 5º, poderão excluir ou deduzir (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001)*

*I no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

*a) despesas incorridas nas operações de intermediação financeira; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001)*

*b) despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

*c) deságio na colocação de títulos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) d) perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001)*

*e) perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações de hedge; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001)"*

*Decreto-lei nº 1.598/77*

*" Art 12 A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados."*

*Lei nº 9.701/98*

*"Art. 1o Para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social PIS, de que trata o inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, poderão efetuar as seguintes exclusões ou deduções da receita bruta operacional auferida no mês:*

*I reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como prejuízo, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;*

*(. . .)*

*III no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito:*

*a) despesas de captação em operações realizadas no mercado interfinanceiro, inclusive com títulos públicos;*

*b) encargos com obrigações por refinanciamentos, empréstimos e repasses de recursos de órgãos e instituições oficiais;*

*c) despesas de câmbio;*

*d) despesas de arrendamento mercantil, restritas a empresas e instituições arrendadoras;*

*e) despesas de operações especiais por conta e ordem do Tesouro Nacional;*

*(. . .)" (g.n.)*

Por fim, há a IN SRF nº 247/02, cujo Anexo I, em sua redação vigente em 2011, trazia as contas de receita e despesa que compunham as bases de cálculo, com indicação dos números das contas do Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (COSIF).

Saliento que a base de cálculo do PIS e da COFINS das sociedades de arrendamento mercantil não é a receita bruta, como de empresas comerciais e de prestação de serviços.

No Anexo I da IN SRF n.º 247/02, verifica-se que são computadas as "rendas de arrendamentos financeiros" e as "rendas de aplicações financeiras", porém deduz-se as "despesas de arrendamento mercantil", notadamente a "depreciação de bens arrendados" e as "despesas de captação". Apura-se um resultado econômico-financeiro e o submete à tributação pelas contribuições.

E, com efeito, como anteriormente dito, na conta de receita titulada "rendas de arrendamentos financeiros", registra-se a superveniência de depreciação, e, na "despesas de arrendamentos financeiros", a insuficiência de depreciação.

Analisado o período contratual como um todo, para que os ajustes positivos ou negativos, efetuados mensalmente, não produzam efeitos nas bases de cálculo, o estorno dos saldos das contas do ativo imobilizado de superveniência e insuficiência de depreciação, que ocorre ao fim do contrato, deve ser realizado contra a conta de "rendas de arrendamentos financeiros" (estorno do saldo da conta de superveniência) ou de "despesas de arrendamentos financeiros" (estorno do saldo da conta de insuficiência).

É fato, todavia, que tal "neutralidade fiscal" não se encontra disposta de forma expressa nas legislações que regem o PIS e a COFINS. Chega-se à tal conclusão, a partir de uma interpretação sistemática de todas as normas acima reproduzidas e, principalmente, da compreensão da apuração do resultado econômico-financeiro que é submetido à tributação pelo PIS e COFINS.

Em razão da ausência de um dispositivo legal que explicita a "neutralidade fiscal", imprescindível colacionar o entendimento exarado pelo Fisco, para fins de apuração do IRPJ.

No ADN SRF n.º 34/87, a Receita Federal do Brasil (RFB) deixou claro que tais ajustes não poderiam aumentar ou diminuir a base tributável pelo IRPJ ("lucro real"), como segue:

*"ADN CST 34/87 ADN Ato Declaratório Normativo COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO CST n.º 34 de 23.04.1987*

*D.O.U.: 23.04.1987*

*(Dispõe sobre a determinação do lucro líquido das sociedades de arrendamento mercantil)*

*O COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO SUBSTITUTO, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa do SRF n.º 34, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista as normas específicas que regem a apuração dos resultados das sociedades de arrendamento mercantil sujeitos à tributação pelo imposto de renda, DECLARA, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados;*

*I Na determinação do lucro líquido das sociedades de arrendamento mercantil deverão ser observadas as disposições da Lei nr. 6.099, de 12 de setembro de 1974, com as alterações introduzidas pela Lei nr.7.132, de 26 de outubro de 1983 e o disciplinado nas Portarias MF n.ºs: 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." (g.n.)*

Interessante reparar que o ADN SRF nº 34/87 dispôs exclusivamente do tratamento para fins de IRPJ, pois mencionou tão somente a apuração do lucro real. Isto ocorreu, porque, naquela ocasião, ainda não havia sido criada a CSLL, o que ocorreu com a Lei nº 7.689/88. Não obstante, no CARF, há vários julgados no sentido de que o entendimento exarado pelo ato administrativo deve ser estendido para a CSLL. E, destas decisões, para o caso em tela, é importante extrair a conclusão quanto à "neutralidade fiscal" dos ajustes. Reproduzo trechos das ementas do Acórdão nº 1402002.074, de 20/01/16 e Acórdão nº 110300.684, de 09/05/12:

*"SUPERVENIÊNCIA DE DEPRECIÇÃO. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. A lei tributária prescreve o regramento contábil além do tratamento tributário, impondo a ativação do bem a ser arrendado no imobilizado da arrendadora e a consequente depreciação com sua despesa nela. Ao assim estatuir, a lei não se limita ao lucro real quanto ao tratamento tributário "decorrente" da contabilização imposta, além do que a lei nem referencia lucro real ao versar sobre a disciplina da arrendadora. Os ajustes de superveniências e de insuficiência de depreciação das normas do Bacen se prestam para obtenção de resultado de um financiamento conforme os fluxos das taxas de juros contratuais o que não se dá pela contabilização imposta pela lei. Para tanto, a lei teria de prever a ativação do bem no imobilizado da arrendatária, e não no da arrendadora o que dispensaria os ajustes das normas do Bacen. Os ajustes de superveniências de depreciação afetam o resultado da arrendadora como receita, mas não geram efeitos tributários: não interferem na base de cálculo da CSLL. Diante da amplitude da lei tributária cabe a inteligência do Ato Declaratório (Normativo) CST 34/87 para a CSLL." (g.n.) Acórdão nº 1402002.074*

*"ARRENDAMENTO MERCANTIL SUPERVENIÊNCIAS DE DEPRECIÇÃO INTRIBUTABILIDADE.*

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

*inteligência do Ato Declaratório (Normativo) CST 34/87 para a CSLL." (g.n.) Acórdão nº 110300.684, de 09/05/12*

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 nº 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.

Em relação aos contratos encerrados em 2011, a recorrente reverteu os respectivos saldos das contas de superveniência de depreciação, realizando um débito na conta renda de arrendamentos financeiros (conta de resultado do exercício) e um crédito na conta superveniência de depreciação (ativo imobilizado de arrendamento).

O débito na conta de renda de arrendamento proporcionou uma diminuição das bases de cálculo do PIS e da COFINS dos respectivos meses.

Em suas peças de defesa, a recorrente alega que os ajustes de superveniência ou insuficiência de depreciação não devem produzir efeitos fiscais. Sustenta que adotou procedimentos contábeis em linha com as "Normas Básicas" do COSIF. E, por fim, que, com a transposição de seus lançamentos contábeis para o Anexo I da IN SRF nº 247/02, restaria materializada sua argumentação acerca da neutralidade fiscal dos ajustes.

*Na fl. 39 do Termo de Verificação Fiscal TVF consta que "A fiscalização, não questiona, na presente ação fiscal, 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 ocorrem no encerramento de cada operação de arrendamento, que influenciaram na apuração das bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS."*

Apresentou a apuração do resultado econômico-financeiro de um contrato auditado e detalhou os lançamentos contábeis que entendeu que deveriam ter sido efetuados. E, neste ponto, surgiu a primeira divergência em relação ao que foi adotado pelo contribuinte: depreende das instruções do código 2.3.2.30.008 do "Elenco de Contas" do COSIF que a baixa/estorno da conta de superveniência de

depreciação deveria ser registrada a débito da conta "Lucro na Alienação de Bens Arrendados" (fl. 46).

Importa novamente reproduzir as instruções nas quais a fiscalização se baseou:

"2.3.2.30.008

*Título: SUPERVENIÊNCIAS DE DEPRECIÇÕES*

*Função: Registrar a diferença entre o valor contábil e o valor atual dos contratos em andamento, às taxas pactuadas, quando este for maior.*

*Por ocasião da baixa do bem arrendado, com apuração de lucro, com recebimento do valor residual garantido ou exercício da opção de compra pelo arrendatário, esta conta deve ser creditada pelo valor do lucro, em contrapartida com Disponibilidades.*

*Base normativa: (Circ 1273)"*

Cumpra, desde já, indicar que a determinação do BACEN na qual alega ter se fundado e que, inclusive, reproduziu no TVF (fl. 46), não dispõe que a contrapartida deveria ser na conta "Lucro na Alienação de Bens Arrendados", porém em "Disponibilidades".

Conforme anteriormente exposto, tal qual a recorrente, entende que esta norma está em desarmonia com o objetivo do ajuste de depreciação, além de conflitar com o disposto no item 1.11.8.6 das "Normas Básicas" do COSIF, situação em que esta segunda é que dever ser seguida, nos termos do item 1.1.4 das "Normas Básicas" do COSIF.

A fiscalização então concluiu quanto ao procedimento contábil que deveria ser adotado, cujo resultado é o de que a contrapartida devedora do estorno da superveniência de depreciação não afeta as bases de cálculo de PIS e COFINS, pois a conta "Lucro na Alienação de Bens Arrendados" deve ser objeto de exclusão, de acordo com o Anexo I da IN SRF n.º 247/02, sob a rubrica "Exclusões Sem COSIF Específico" (fl. 78).

Em diversos trechos do TVF, citando o art. 5.º da Resolução BACEN n.º 2.309/96, o agente reitera que a operação de arrendamento mercantil é concebida para que o arrendador recupere o capital investido na compra do bem arrendado e ainda perceba um lucro.

Repete, insistentemente, que os resultados econômico-financeiros da operação de arrendamento mercantil são obtidos durante a vigência do contrato, momento em que os ajustes de superveniência de depreciação devem ser integralmente tributados pelo PIS e a COFINS.

Nesta linha, o lançamento a débito em conta de renda de arrendamento, que diminuiu as bases de cálculo do PIS e da COFINS do respectivo mês, teria subvertido a sistemática de apuração do resultado econômico-financeiro do contrato, base tributável das contribuições.

E, por fim, salienta que a operação de alienação do bem arrendado não faz parte da operação de arrendamento mercantil, motivo pelo qual os correspondentes lançamentos contábeis, inclusive o da baixa da superveniência, devem ser efetuados

---

na conta "Lucro na Alienação de Bens Arrendados", que não é computada nas bases de cálculo do PIS e da COFINS.

A DRJ e a PGFN, em suas contrarrazões, ratificaram o entendimento da fiscalização.

Com a devida vênia, conforme entendimento que acima expus, discordo do posicionamento da fiscalização.

Nos tópicos iniciais, trouxe a matriz legal das operações de leasing, as legislações do PIS e da COFINS e as normas do BACEN.

E apresentei minha interpretação, a qual, reitero, é no sentido de que os ajustes de superveniência e insuficiência de depreciação são meramente escriturais e temporais e que têm como objetivo único e exclusivo o de aperfeiçoar a informação prestada pelas demonstrações financeiras aos usuários.

De forma alguma tais ajustes podem aumentar ou diminuir os resultados econômico-financeiros das operações, base tributável apurada a partir do confronto entre as receitas e despesas de arrendamento mercantil, contratualmente estabelecidas.

Assim, de todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Assim, por concordar integralmente com os fundamentos anteriormente citados, adoto como fundamento de decidir as razões apresentadas no voto do acórdão 3301-004.760.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo