



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720043/2016-38
Recurso Embargos
Acórdão nº 3302-007.603 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2019
Embargante SANTANDER LEASING S.A ARRENDAMENTO MERCANTIL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. LAPSO MANIFESTO. ERRO SANÁVEL

Acolhem-se os Embargos de Declaração para sanar o lapso manifesto constante na decisão embargada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração para sanar o lapso manifesto, sem, contudo, imprimir-lhes efeitos infringentes, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (presidente substituto), Corintho Oliveira Machado, Jorge Lima Abud, Gerson José Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte, ora Embargante, contra o acórdão nº 3302-005.746, para que seja sanado o erro material contida na referida decisão, para o fim conste no relatório do presente caso a transcrição do "relatório" e respectivo acórdão referentes a esse processo (Processo nº 16327.720043/2016-38).

Os Embargos de Declaração foram admitidos nos termos do despacho de fls.798-800.

É o relatório.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-007.603 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16327.720043/2016-38

Voto

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

Os Embargos de Declaração são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Conforme exposto anteriormente, tratam-se destinados a corrigir lapso manifesto, no caso, a transcrição de relatório de outro processo. Verifica-se, de fato, que o relatório do acórdão embargado se inicia nos seguintes termos:

"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.

[...].”

Contudo, o relatório do acórdão de primeira instância deste processo se inicia conforme abaixo:

“Em decorrência de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações fiscais pela contribuinte qualificada, foram lavrados os autos de infração de fls. 2/8 e 9/16, por meio dos quais se exige o recolhimento de R\$ 180.110.634,11 de Cofins - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (incidência cumulativa) e de R\$ 29.267.978,04 de contribuição para o PIS/Pasep (incidência cumulativa), incluído multa de ofício (qualificada) de 150% e juros de mora.

Neste cenário, mister se faz corrigir o lapso manifesto apontado para que conste as seguintes alterações no acórdão embargado:

Onde constou

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 DEPRECIACIONES e de INSUFICIÊNCIAS DE DEPRECIACIONES”.

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 7.3.1.50.004 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 (7.3.1.50.004) e de lucros na alienação dos bens arrendados (7.1.2.60.109). (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 7.3.1.50.004 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 n.º 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 (7.3.1.50.004) 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 DRJBelém/ 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. DEPRECIACÃO. 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. DEPRECIACÃO. 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 argüição 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, irresignada, 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.

Deve constar

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. 2/8 e 9/16, por meio dos quais se exige o recolhimento de R\$ 180.110.634,11 de Cofins - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (incidência cumulativa) e de R\$ 29.267.978,04 de contribuição para o PIS/Pasep (incidência cumulativa), incluído multa de ofício (qualificada) de 150% e juros de mora.

A autuação, cientificada em 27/01/2016, fl. 73, ocorreu devido à constatação de que teria havido omissão de receitas relativamente aos períodos de apuração 01/2011 a 12/2011, conforme demonstrativos de apuração de fls. 04/05 e 12/13, demonstrativo de multa e juros de mora de fls. 06/07 e 14/15, descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 03 e 10/11 e Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 17/71.

Segundo o TVF, que descreve os procedimentos adotados pela fiscalização, constatou-se que “*durante o prazo contratual*” a contribuinte realizava a apuração das bases de cálculo do PIS e da Cofins sobre os “*resultados econômicos de suas operações de arrendamento mercantil financeiro*” mas que no “*encerramento das operações, as receitas, até então utilizadas para apuração dos resultados da companhia, foram estornadas contabilmente e excluídas das bases de cálculo das contribuições*”. Constatou, assim, que as operações realizadas, que apresentaram resultados econômico-financeiros positivos, não se sujeitaram à incidência do PIS e da Cofins. Além disso, consta que, pela metodologia adotada pela contribuinte, teriam sido apuradas bases de cálculos negativas das contribuições sociais, as quais “*foram utilizadas pelo contribuinte para deixar de pagar a contribuição ao PIS e Cofins incidente sobre os resultados obtidos em suas aplicações financeiras, superiores a 300 (trezentos) milhões de reais no ano de 2011*”.

No referido TVF consta, ainda, que pela forma como as exclusões foram efetuadas teria sido caracterizada a fraude definida no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1974, “*uma vez que, tenta-se modificar as características essenciais do fato gerador da contribuição ao PIS e da Cofins, como se este fosse definido pelos registros contábeis e não pelas características econômicas e jurídicas das operações de arrendamento mercantil realizadas*”.

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:

CONCLUSÃO

A apuração das bases de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins realizada no presente trabalho fundamenta-se nos resultados das operações de arrendamento mercantil financeiro e da impossibilidade de que os resultados econômicos destas típicas operações possam ser descaracterizados, desclassificados e atribuídos a operações de vendas de bens.

Embora soubesse que suas operações de arrendamento eram lucrativas, preferiu o contribuinte interpretar que as normas do Banco Central do Brasil lhe conferiam verdadeira isenção das contribuições sociais por via ilegal (não proveniente da lei). E mais, lhe outorgavam o benefício fiscal de compensar as bases negativas das contribuições apuradas com outras, de atividades lucrativas, uma vez que as normas do Bacen não previam a forma de restituição fiscal das contribuições pagas durante o contrato de arrendamento.

Em 24/02/2016, a interessada, por meio de procuradores, ingressou com a impugnação de fls. 152/184, cujo teor será a seguir sintetizado.

Primeiramente, após breve relato dos fatos, afirma que a Fiscalização promoveu verdadeiro arbitramento de nova base de cálculo considerando o resultado da conta *Lucros na alienação de valores e bens* e acaba por tributar a venda de bens ativos que não são tributáveis pelo PIS E Cofins.

Alega ainda 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);

Conclusão: como a Impugnante não reverteu estes efeitos espontaneamente é autuada em relação aos valores da conta de lucros na alienação de valores e bens (7.3.1.50.00-4).

Embora os argumentos estejam encadeados de forma organizada e coerente ao longo das 55 páginas do Termo de Verificação Fiscal, algumas premissas são erradas e a conclusão é arbitrária (não decorre das premissas) porque acarreta a tributação da venda de ativo imobilizado, embora a Fiscalização tente mudar a roupagem da tributação e afirmar textualmente que não se trata de tributação de ativo.

É importante destacar que a Fiscalização não contesta o registro e respectiva tributação pelo PIS/COFINS das parcelas recebidas durante o prazo contratual mas apenas o procedimento relativo ao encerramento da operação com a baixa do ativo frente o resultado do contrato.

E mais:

Esta informação é essência! porque relacionada com a delimitação do objeto da acusação e, principalmente, com a gravíssima acusação de omissão de receita por meio de fraude.

Portanto, a própria Fiscalização reconhece que: i) as receitas são apropriadas e contabilizadas; ii) durante o prazo contratual os valores registrados são devidamente tributados.

A divergência repousa no efeito da apuração (dedução) quando do encerramento do contrato (fls. 35). Portanto é totalmente infundada a acusação de omissão de receita, sonegação ou fraude.

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 Fiscalização⁷, 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.

Sob a perspectiva contábil a complexidade da sua natureza foi refletida na Lei Federal n.º 6.099/1974 que previu: a) o registro do bem arrendado como ativo da arrendadora (art. 3o e 4o8); b) permitiu a dedução da depreciação do ativo como custo da arrendadora (art. 129); c) permitiu a dedução das parcelas da contraprestação do arrendamento como despesa para a arrendatária (art. 1110); mas d) submeteu-as ao controle do BACEN (art. 7o11).

A Portaria MF 140/1984, por sua vez, permitiu a redução do prazo de depreciação em 30% (item III) e determinou seu reconhecimento de forma linear "na medida em que for sendo incorrida" (item II 1.1).

A depreciação interfere no resultado da operação de forma linear e constante no tempo, tal qual uma operação de locação. Ao final do contrato, a Arrendadora terá em seu ativo o bem depreciado e este será alienado ao Arrendatário ou por ele devolvido e alienado a terceiros. O ganho ou perda na alienação será tratado como resultado não operacional de venda de ativo imobilizado.

Em sua função regulamentar, o BACEN editou a Circular n.º 1.429/1989, na qual determinou tratamento contábil ao valor da carteira do arrendamento mercantil para se identificar o valor presente das contraprestações dos contratos, utilizando-se a taxa interna de retorno de cada contrato".

Este registro tem por objetivo a identificação do valor presente dos contratos sob a perspectiva financeira, tal qual uma operação de financiamento.

Com a perspectiva financeira o resultado da operação é impactado pela apropriação pro rata temporis dos juros embutidos no contrato de forma exponencial ou seja, o valor a receber é reduzido pelas prestações efetivamente pagas pelo arrendatário e aumentado pela apropriação dos juros.

Portanto, ao se comparar em um determinado instante estes dois registros (do ativo e do valor presente do contrato) tem-se um descompasso entre o resultado da operação por conta da diferença de apropriação da despesa e receita no tempo.

Exatamente para se equacionar estes dois registros (Valor Contábil do ativo x Valor presente da Carteira) o BACEN criou as contas de INSUFICIÊNCIA e de SUPERVENIENCIA DE DEPRECIACÃO para realização do "ajuste da carteira em cada mês" (Item 5, "c" da Circular 1.429).

Se o Valor Contábil (VC) é menor que o Valor Presente (VP) da Carteira houve, contabilmente, um "excesso" de depreciação que levou o resultado a um valor diferente do admitido pela taxa interna de retorno implícita da operação de financiamento (Superveniencia de Depreciação).

Se, por outro lado, o Valor Contábil (VC) é maior que o Valor Presente (VP), houve, contabilmente, menos depreciação do que a necessária para produzir um resultado equivalente ao que seria obtido num financiamento (Insuficiência de Depreciação).

Ambas contas de ajustes compõem o saldo da conta de Imobilizado de Arrendamento exatamente para equacionar o valor do ativo e sua respectiva depreciação frente o valor presente do contrato.

Tais ajustes (para se equalizar a diferença) são registrados nas contas de Insuficiência e Superveniencia de Depreciação em contrapartida (complemento ou estorno) em DESPESAS DE ARRENDAMENTO ou RENDAS DE ARRENDAMENTO, verbis:

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

Quando da alienação do bem ao arrendatário ou a terceiro o resultado das contas de Insuficiência e Superveniencia de Depreciações são considerados no custo do ativo e compõem

Portanto, os registros de Insuficiência e Superveniencia de Depreciação em contrapartida às contas de despesas e rendas de arrendamentos interferem diretamente no resultado da operação (e por consequência na apuração do PIS/COFINS) por conta da complexidade do contrato de arrendamento mercantil e da sua natureza híbrida de locação e financiamento.

Não é possível desconsiderar esta realidade jurídica, contábil e econômica, para se tomar apenas a perspectiva do financiamento como fez a Fiscalização.

É importante observar que a Fiscalização não contesta a veracidade e legitimidade dos registros contábeis da Impugnante, mas apenas os efeitos de tais registros sobre a apuração do PIS e da COFINS12, e, ao final, o crédito tributário é constituído sobre a conta contábil de LUCRO NA ALIENAÇÃO DE VALORES E BENS que registra o resultado da venda de ativos a terceiros.

Deve-se destacar também que a Impugnante é auditada anualmente por auditoria independente e supervisionada pelo Banco Central do Brasil regularmente.

Neste sentido, não se discute na presente autuação a veracidade dos lançamentos e sua correção contábil mas apenas a interpretação quanto aos efeitos e a tributação da conta contábil Lucro na Alienação de Valores e Bens.

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.

Na época dos fatos geradores (2010) a Instrução Normativa da Receita Federal n.º 247/2002 que regulamenta a apuração do PIS e da COFINS veiculava um Anexo com a estrutura das contas contábeis que deveriam ser incluídas e excluídas para o cálculo das contribuições.

Como se vê, a forma de apuração do PIS e da COFINS determinada pela Instrução Normativa n.º 247/2002 considerava os registros contábeis efetuados nas contas autuadas pela Fiscalização sem qualquer ressalva quanto aos lançamentos efetuados a título de insuficiência e superveniência de depreciação, seja para majorar a base (receita) ou para reduzi-la (despesa):

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 n.º 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.

Em seguida, passa a contestar a multa de 150%. Defende que os fatos e os lançamentos contábeis são os mesmos do Auto de Infração referente ao exercício de 2010, lavrado em agosto de 2015, processo n.º 16327.720.720/2015-38 e que neste a multa aplicada foi de 75%, ou seja, o mesmo fiscal considerou que aqueles fatos não configuravam fraude ou sonegação.

Aduz que a acusação faz referência a condutas de outro contribuinte no Termo de Verificação Fiscal, fls. 41, o que também contamina a acusação por apontar ao Impugnante fato de outrem.

Assevera ainda:

Não bastasse a mudança arbitrária de critério jurídico do lançamento e a referência a conduta de terceiro, a aplicação da multa de 150% também é indevida porque: i) ausentes os elementos fáticos que justificam a aplicação a multa agravada (aliás, como reconhecido pelo próprio fiscal no termo de verificação); e ii) ainda que aplicável, o que se admite apenas a título de argumentação, seu percentual é inconstitucional como reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal-

Diz ainda que todos os valores constam de contratos assinados com seus clientes, que os lançamentos contábeis seguem rigorosamente o plano de consta COSIF e a Regulamentação do Banco Central do Brasil e que toda a apuração do PIS e da COFINS e as respectivas obrigações acessórias (Dacon) foram preenchidas com todos os dados obrigatórios e compatíveis com os documentos e registros da Impugnante.

Alega que não há omissão de receita e cita súmula do CARF para corroborar o seu entendimento:

Em realidade não há omissão de receita mas divergência quanto à interpretação jurídica sobre a dedução da base (apuração) de lançamentos contábeis que foram efetivamente registrados em sua totalidade de forma clara e plenamente aderente à contabilidade (COSIF) e à regulamentação do Banco Central do Brasil.

Por outro lado, ainda que o lançamento contábil em conta redutora caracterize omissão de receita, o que se admite apenas a título de argumentação, não seria o caso de aplicação de penalidade agravada porque ausente o intuito de fraude ou a má-fé.

Alega ainda, ser afastado o dolo, pelo simples fato de ter seguido os normativos contábeis obrigatórios do Banco Central do Brasil.

Afirma ainda, que a multa tem caráter confiscatório.

Ao final, requer o recebimento, processamento e o provimento da presente Impugnação para que sejam integralmente cancelados os autos de Infração impugnados e o cancelamento da penalidade aplicada ou, quando menos, reduzida ao

patamar de 75% (setenta e cinco por cento) diante da absoluta inaplicabilidade do art 44, I, § 1º, Lei 9.430/1996.

Apensado ao presente, o processo administrativo n.º 16327.720069/2016-86, que se refere à representação fiscal para fins penais.

É o relatório.”

A decisão de primeira instância da DRJBelém/ PA julgou, às fls. 396/420, improcedente a impugnação, nos termos da ementa adiante transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

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: 01/01/2011 a 31/12/2011

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: 01/01/2011 a 31/12/2011

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.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Aplica-se a multa qualificada quando restar comprovado que a contribuinte intentou modificar as características essenciais dos fatos geradores envolvidos na autuação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Após ciência ao acórdão de primeira instância (TERMO à fl. 426), em 27/10/2016, irresignada, a contribuinte apresentou (TERMO à fl. 427) o recurso voluntário de fls. 428/467, em 19/08/2016, basicamente, reproduzindo os argumentos da impugnação anteriormente interposta, acrescentando parecer FIPECAF (fls. 468/499) e maiores explicações sobre as operações e respectivos registros contábeis.

Diante do exposto, acolho os Embargos de Declaração para sanar o vício apontado, sem contudo, atribuir-lhes efeitos infringentes.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo