



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720581/2022-71
RESOLUÇÃO	1402-001.871 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO ITAUCARD S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, vencido o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone que votava por negar provimento ao recurso voluntário em razão do enunciado da Súmula CARF nº 136.

Sala de Sessões, em 10 de dezembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de créditos constituídos pela fiscalização, mediante a lavratura de autos de infrações, para lançamento de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

(CSLL), no ano-calendário 2018, decorrentes de glosa de despesas não dedutíveis, além da multa por falta de recolhimento da CSLL sobre a base de cálculo estimada. Os valores dos créditos tributários lançados foram acrescidos de juros e multa de 75% quando aplicável.

Por bem narrar os fatos copio o Relatório do Acórdão nº 109-021.203, proferido pela 12ª Turma da DRJ09, que julgou a impugnação apresentada, acrescentando os fatos que se sucederam.

O litígio que se aprecia foi inaugurado por interposição de impugnação, em 05/12/2022 (e-fl. 353/391), contra Lançamento de Ofício em Auto de Infração, o qual constituiu créditos relativos à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e multas de ofício de 75%.

1.1. Os lançamentos referem-se ao período de apuração correspondente ao ano-calendário de 2018, no qual o Contribuinte entregou/apresentou Escrituração Contábil Fiscal (ECF) com apuração dos tributos com base no regime do Lucro Real.

1.2. O valor total lançado é de R\$ 492.842809,90, aí incluídos juros moratórios calculados até 11/2022 – os quais serão recalculados quando do pagamento ou parcelamento do débito. O quadro a seguir sumariza os valores constantes do Auto de Infração (excluídos os juros moratórios).

VALORES LANÇADOS EM AUTO DE INFRAÇÃO*

EM R\$

TRIBUTOS	PRINCIPAL	MULTA	TOTAL
CSLL	249.023.702,65	186.767.776,98	435.791.479,63
MULTA ISOL.	-	112.816.760,52	112.816.760,52
TOTAL	249.023.702,65	299.584.537,50	548.608.240,15

(*) Exceto juros moratórios.

1.3. O procedimento fiscal teve por objetivo “a verificação do cumprimento das obrigações tributárias concernentes ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), à Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), no período de janeiro a dezembro de 2018”.

DO RELATÓRIO FISCAL

2. Com a ação fiscal, buscou-se analisar o tratamento contábil/fiscal dispensado aos saldos das contas que registraram os ajustes de superveniências e insuficiências de depreciação nas operações de arrendamento mercantil. Em especial, indagou-se sobre o impacto de tais ajustes na composição da base de cálculo do PIS/Cofins e da CSLL. Após o esclarecimento do Fiscalizado sobre o tratamento dado aos saldos das citadas contas-contábeis, a Autoridade Fiscal apresentou um histórico da legislação que regulou o tema para, por fim, concluir ter havido infração à lei tributária.

3. Em síntese, a Autoridade Fiscal entendeu que o Fiscalizado deveria ter adotado, na determinação da base de cálculo da CSLL, o procedimento previsto expressamente para no IRPJ no Ato Declaratório Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação (ADN CST) nº 34, de 23 de abril de 1987 (ADE CST nº 34/1987) e em conformidade com a Súmula Carf nº 136/2019. Ou

seja, deveria ter neutralizado na apuração da CSLL os efeitos decorrentes dos ajustes em razão de superveniência ou insuficiência de depreciação. Em suas palavras:

5.1.1 Em exame ao arquivo da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) referente ao ano-calendário de 2018, transmitido em 17/09/2019 ao SPED, sob hash 7831686E7276CA9B5968F9D4191F025C3E823306-9, verificou-se que não foram adicionados na Parte A do Livro de Apuração da Contribuição Social (LACS) os saldos devedores indedutíveis referentes às contrapartidas das superveniências e insuficiências de depreciações, escrituradas nas contas contábeis 7130001003001 “superveniência de depreciação”, 7130001003002 “(-) superven. de depreciação (M)” e 8139001002001 “insuficiência de depreciação”, deduzidos no resultado do período de apuração de 01/01/2018 a 31/12/2018 (fls. 176 a 237, 250 e 268).

5.1.2 Foi verificado que o sujeito passivo não adicionou na Parte A do LACS (CSLL) (fls. 294 e 295) os saldos devedores registrados nas contas contábeis de resultado vinculadas aos ajustes de superveniências e insuficiências de depreciações, no montante total de R\$ 1.245.118.513,28, cujo valor foi deduzido no resultado do período de apuração de 01/01/2018 a 31/12/2018 (fls. 250 e 268).

5.1.3 É importante salientar que o saldo devedor total especificado no subitem anterior foi adicionado pelo próprio sujeito passivo na Parte A do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) para fins do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) (fl. 296), observada a resposta apresentada ao Termo de Constatação Fiscal Nº 1, juntada às fls. 30 a 33.

5.1.4 O art. 62, inciso I, da Instrução Normativa nº 1.700 de 2017 esclarece que as despesas indedutíveis devem ser adicionadas ao resultado ajustado.

Vejamos:

Art. 62. Na determinação do lucro real e do resultado ajustado serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração:

I - os custos, as despesas, os encargos, as perdas, as provisões, as participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação do IRPJ ou da CSLL, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real ou do resultado ajustado;

5.1.5 As contrapartidas das superveniências e insuficiências de depreciações lançadas no resultado do período de apuração de 01/01/2018 a 31/12/2018 deveriam ter sido adicionadas pelo sujeito passivo na Parte A do LACS em cumprimento ao disposto no Ato Declaratório Normativo CST nº 34 de 1987, no art. 57 da Lei nº 8.981 de 1995, na redação dada pela Lei nº 9.065 de 1995, e no art. 62, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 1.700 de 2017, observado o entendimento vinculante declarado na Súmula CARF nº 136.

4. Como resultado da não adição dos saldos devedores das contas de resultado em que foram lançadas as contrapartidas dos ajustes de superveniências e insuficiências de depreciações, o Fiscalizado – além de reduzir o valor do próprio tributo – teria deixado de recolher

(ou recolhido em valores inferiores aos devidos) as estimativas mensais da CSLL. Em razão disso, houve lançamento de multa isolada. *Ipsis litteris*:

5.2.2 Ao não adicionar na Parte A do LACS os saldos devedores das contas de resultado em que foram lançadas as contrapartidas dos ajustes de superveniências e insuficiências de depreciações, conforme especificado no item 5.1 deste REFISC, o sujeito passivo deixou de recolher, ou recolheu a menor, as estimativas mensais da CSLL de janeiro a junho e agosto a novembro de 2018, nos valores demonstrados no Anexo I deste REFISC.

DA IMPUGNAÇÃO

5. A pessoa jurídica BANCO ITAUCARD S.A., sujeito passivo na condição de contribuinte, apresentou, por meio de seus representantes legais, sua inconformidade com o lançamento de ofício, conforme relato sumarizado a seguir organizado segundo os tópicos do próprio recurso.

6. Após uma breve descrição das normas regulatórias relativas a insuficiências e superveniências de depreciação em contratos de arrendamento mercantil e da síntese das razões da autuação o Impugnante apresente as seguintes razões para, segundo seu entendimento, afastar o lançamento de ofício.

Insuficiências e superveniências de depreciação não devem afetar a base de cálculo da CSI.L., conforme o Ato Declaratório CST n. 35/87 [sic], o art. 6º do Decreto-lei n. 1598, o art. 62, inciso I, e o Anexo III da Instrução Normativa RFB n. 1.700.

7. O Impugnante alega que a premissa adotada pela Autoridade Fiscal de que o disposto no ADN CST nº 34/1987 seria aplicável também à CSLL é incorreta. Isso porque esse ato foi publicado antes mesmo da instituição da CSLL e aplicá-lo a essa contribuição significaria o uso de analogia em um contexto que é vedada pelo art. 108, § 1º, do CTN. *In verbis* (e-fl. 367):

Como dito antes, é pressuposto do procedimento fiscal o entendimento de que as insuficiências e superveniências de depreciação não devem afetar a base de cálculo da CSLL, da mesma forma que ocorre com o IRPJ. Para sustentar tal entendimento, a autoridade fiscal afirma que o Ato Declaratório CST n. 35/87 seria aplicável também à CSLL.

Todavia, trata-se de premissa equivocada, o que leva necessariamente à conclusão errada.

Isso porque, o referido ato declaratório trata exclusivamente do lucro real tributável pelo IRPJ, e não da base de cálculo da CSLL. Aliás, esse ato fazendário é de 1987, portanto, ano anterior à própria existência dessa contribuição, a qual, por isto, não poderia ter sido objeto do ato, salvo de tivesse havido sua expressa extensão à contribuição após ter sido instituída.

Entretanto, o que ocorre é que, desde a instituição da CSLL pela Lei n. 7.689, para vigorar a partir de 1989, não houve expressa extensão do mesmo entendimento à contribuição,

deixando, nestes anos todos, desde então até hoje, uma lacuna na legislação tributária, assim entendida inclusive a legislação infralegal.

Por este motivo, o Ato Declaratório Normativo CST n. 34/87 não poderia ser aplicado à CSLL por analogia, dado que o emprego da analogia é vedado pelo parágrafo 1º do art. 108 do CTN para o preenchimento de lacunas, quando daí decorra a exigência de tributo não previsto em lei.

8. Entende, também, não se aplicável o disposto no art. 6º, §2º, do Decreto -lei 1.598/1977, pois esse dispositivo trata do lucro real, que é a base de cálculo do IRPJ, e não da CSLL. Assim, haveria que se afastar também a menção da Autoridade Fiscal ao art. 62, da IN RFB nº 1.700/2017, pois trata-se de repetição desse dispositivo. In verbis (e-fl. 368):

Consequentemente, é descabida a invocação do art. 6º, parágrafo 2º, letra “a”, do Decreto-lei n. 1.598, porque:

- essa norma trata do lucro real sujeito ao IRPJ, e não da CSLL; - essa norma trata de débitos contábeis declarados legalmente como não dedutíveis do lucro real, e não há norma, nem infralegal, que determine o acréscimo de valores decorrentes de insuficiências, assim como não há norma, nem infralegal, determinando a exclusão das superveniências.

Sendo assim, é írrita a menção ao art. 62, inciso I, da Instrução Normativa RFB n. 1.700, que não passa de repetição dessa norma legal genérica de indedutibilidade prevista no Decreto-lei n. 1.598.

Igualmente, é inservível a alusão ao Anexo III dessa instrução, pois ele trata dos limites de dedutibilidade fiscal das quotas de depreciação de bens do ativo imobilizado, com o que não se confundem os lançamentos contábeis a título de insuficiências e superveniências de depreciação, tal como foi exposto desde o início do Tópico 3 desta impugnação.

A base de cálculo da CSLL é prevista no art. 2º da Lei n. 7.689, devendo ser igual ao lucro real tributável pelo IRPJ, face ao art. 57 da Lei n. 8.981.

9. Nesse tópico, o Impugnante esmera-se em contrariar a versão fiscal de que, em razão do disposto no art. 57, da Lei nº 8.981/1995, haveria identidade entre a base de cálculo do IRPJ e a base de cálculo da CSLL. Cita diversos dispositivos legais que preveem tratamento diferenciado nos dois casos. Confira-se nos excertos seguintes (destaques no original):

Ora, se a base de cálculo fosse igual ao lucro real do IRPJ, a Lei n. 7.689:

- tê-lo-ia dito pura e simplesmente;
- não a teria definido com as minúcias contidas no parágrafo 1º;
- não precisaria especialmente ter determinado os ajustes no lucro líquido elencados no seis itens da alínea “c” do parágrafo 1º.

Ademais, a base de cálculo da CSL nunca foi igual ao lucro real do IRPJ, o que se evidencia pela existência de ajustes neste (adições e exclusões) que não são exigidos ou admitidos naquela, alguns já existentes na data da Lei n. 7.689.

Mesmo em caso de situação deficitária, não são iguais o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL.

Se isto já não fosse claro pela simples existência da norma própria – a do art.

2º da Lei n. 7.689 –, estaria perfeitamente evidenciado pela existência de um sem número de regras que somente se aplicam ao lucro real, mas não à base de cálculo da CSLL.

...

Ora, os art. 1º a 8º da Lei n. 9.430 tratam dos regimes de tributação, inclusive das antecipações mensais obrigatórias quando o lucro real for anual, o art. 26 refere-se à opção pelo lucro presumido, o art. 55 ao regime para as sociedades civis, e os demais dispositivos referidos no art. 28 dispõem sobre a dedutibilidade de despesas face ao lucro real, com exceção do art. 71, que trata dos ganhos de capital em mercado de balcão.

Portanto, se houvesse igualdade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, teria sido desnecessário o art. 28 da Lei n. 9.430 estender à CSLL todos os dispositivos dessa mesma lei que tratam de ajustes no lucro real.

...

Com razão, se o art. 57 tivesse determinado que a base de cálculo da CSLL deveria receber todos os ajustes cabíveis para o lucro real submetido ao IRPJ, a única conclusão possível seria no sentido de que seriam ilegais as colunas dos Anexos I e II da Instrução Normativa RF 13 n. 1.700, quando apontam “não” para a CSLL.

Todavia, não há ilegalidade, pois o art. 57 não trata da base de cálculo da CSLL, uma vez que indubitavelmente essa base não é igual ao lucro real básico do IRPJ e o art. 57 apenas determina que à contribuição se apliquem “as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei”.

Ou seja, “as mesmas normas” aplicáveis à CSLL, a que alude o art. 57, são as estabelecidas para o IRPJ simplesmente quanto à apuração e pagamento, o que depois foi confirmado pelo art. 28 da Lei n. 9.430, como visto acima, sendo que, quanto à base de cálculo e às alíquotas, foram mantidas as regras anteriores não alteradas pela própria Lei n. 8.981, tal como determina o próprio art. 57.

...

Em suma, jamais houve igualação da base de cálculo da CSLL ao lucro real do IRPJ, motivo mesmo pelo qual o Projeto de Lei n. 2.337/2021, advindo do Poder Executivo Federal e

atualmente em tramitação perante o Senado da República, pretende estender à CSLL diversas disposições que a lei estabelece apenas para fins do lucro real sujeito ao IRPJ (veja-se o art. 13 do projeto aprovado pela Câmara e encaminhado ao Senado, cuja seção exprime textualmente “Uniformização da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e do Imposto sobre a Renda e os Proventos e Qualquer Natureza das Pessoas Jurídicas”)

O tratamento tributário é previsto na Lei n. 6.099. As depreciações devem ser efetuadas em conformidade com a Portaria MF n. 140/84.

10. O Impugnante alega que a lei nº 6.099/1974 não tratou de insuficiências ou superveniências de depreciação, até porque esses institutos só teriam sido introduzidos posteriormente, pela normativa do Banco Central, em 1986. Pela mesma razão, a Portaria MF nº 140/1984 também não se aplicaria ao caso concreto, pois é anterior à introdução das regras contábeis em questão. Sustenta que a base de cálculo da CSLL é o lucro líquido e as insuficiências e superveniências passaram a integrar a determinação desse lucro líquido, por força da normativa do Bacen. E, na ausência de regra legal que autorize sua exclusão/adição, devem integrar a base de cálculo da CSLL. *Ipsis litteris* (e-fl. 372/373, destaques no original):

De qualquer modo, a Lei n. 6.099 não tratou de insuficiências ou superveniências de depreciação, e a base de cálculo da CSLL veio depois a ser regulada pela Lei n. 7.689, igualmente silente a respeito desses lançamentos contábeis.

Além disso, as mencionadas insuficiências e superveniências de depreciação somente vieram a existir através da disciplina contábil baixada para os contratos de arrendamento mercantil através do COSIF. Elas surgiram inicialmente em 30.12.1986 com Circular Bacen n. 1.101, e depois foram incorporadas ao COSIF pela Circular Bacen n. 1.273, e decorrem da visão contábil para os contratos de arrendamentos mercantis financeiros como sendo aquisições financiadas.

Pois bem, exatamente pela incompatibilidade entre a visão contábil do arrendamento mercantil e seu trato legal dado pela Lei n. 6.099 (veja-se o Tópico 3), para regular o tratamento tributário aplicável foi baixada a Portaria MF n. 140/84, e antes dela as de n. 564/78 e 376-E/76.

Essas portarias, contudo, não trataram de insuficiências e superveniências de depreciação, motivo pelo qual o Ato Declaratório Normativo CST n. 34/87 veio completá-las e, através dele, as insuficiências e superveniências foram reconhecidas como neutras face ao lucro real tributável pelo IRPJ.

Já a CSLL tem peculiaridade distinta em relação ao lucro real, pois tem como base de cálculo o lucro líquido do exercício, porque está assim delineada no art. 2º da Lei n. 7.689, salvo, claro, os ajustes que determinou expressamente.

Por conseguinte, como insuficiências e superveniências de depreciação são integrantes do lucro líquido, conforme as diretrizes contábeis do COSIF (veja-se Tópico 3), e como

não há regra legal da sua exclusão ou adição na quantificação da base de cálculo da CSLL, elas integram positiva ou negativamente o montante tributável pela contribuição.

Por outro lado, as diretrizes fiscais da Portaria MF n. 140/84, para as depreciações de bens do ativo imobilizado, não acodem para a definição do tratamento devido às insuficiências e superveniências de depreciação porque, a despeito da imprópria terminologia contábil do COSIF, não há confusão entre aqueles lançamentos (de insuficiências e superveniências) e as depreciações, aspecto este também exposto desde a abertura do Tópico 3 desta impugnação.

A escrituração contábil deve ser efetuada em conformidade com o que dispõe a Lei n. 4.595, face ao art. 61 da Lei n. 11.941. Nesse sentido, deve ser observada a Circular Bacen n. 1.273, sendo feita especial alusão ao seu item 5.

11. O Impugnante sustenta que observou precisamente essa legislação citada pela Autoridade Fiscal. As leis citadas determinariam que a apuração do resultado deve se dar com observância na legislação comercial, “isto é, conforme a Lei n. 6.404, e que, no caso das companhias de arrendamento mercantil, é a prescrita pelo Banco Central”. Portanto, não haveria irregularidades no procedimento adotado. In verbis (e-fl. 374, destaques no original):

Realmente, aplica-se à impugnante o disposto no art. 61 da Lei n. 11.941, mas a verdade é que tal obrigação já vinha das Leis n. 4.595 e 6.099, conforme exposto no início do Tópico 3 destas razões de impugnação, o que, portanto, somente veio a ser confirmado pela Lei n. 11.941.

Não obstante, é importante a menção do art. 61 desta última lei no REFISC, face à sua redação, que a impugnante pede para repetir:

“Art. 61. A escrituração de que trata o art. 177 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, quando realizada por instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, inclusive as constituídas na forma de companhia aberta, deve observar as disposições da Lei n. 4.595, de 31 de dezembro de 1964, e os atos normativos dela decorrentes.” Ora, é exatamente essa escrituração aquela a que alude o art. 2º da Lei n. 7.689 ao definir da base de cálculo da CSLL, dado que a letra “c” do parágrafo 1º do seu art. 2º, determina expressamente que tal base é “o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial”.

Mais ainda, a sucessão de regras do art. 2º conduz inevitavelmente a que a base de cálculo da CSLL é o lucro líquido apurado conforme a contabilidade realizada nos termos das normas do Banco Central, pois:

- segundo o caput do art. 2º, “a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda”; - o parágrafo 1º desse artigo estabelece que:

“§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a] será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano; b] no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço; c] o resultado do período-base, será ajustado ...” E resultado apurado na contabilidade, como se sabe, é aquele assim definido na mesma Lei n. 6.404:

[reproduz artigos da citada lei]

Vê-se que a Lei n. 7.689 alude ao resultado apurado conforme a legislação comercial, isto é, conforme a Lei n. 6.404, e que, no caso das companhias de arrendamento mercantil, é a prescrita pelo Banco Central, onde estão os registros de superveniências e insuficiências de depreciação, que integram seu lucro líquido como receitas e despesas, e que não estão elencados nos ajustes da letra “c” do parágrafo 1º ou em qualquer outra norma legal

O assunto é objeto da Súmula Vinculante CARF n. 136.

12. Nesse tópico, o Recorrente busca afastar a aplicação da Súmula Carf nº 136/2019, a qual adota o mesmo entendimento da Autoridade Fiscal. Haveria duas razões para isso: (i) a existência de diferenças essenciais entre o caso concreto e os casos paradigmas adotados pela Súmula e (ii) o fato de não ter havido recolhimento insuficiente da CSLL.

12.1. Segundo análise do Impugnante, os acórdãos paradigmas que deram sustentação ao Acórdão nº 136 apresentam diferenças relevantes em relação seu caso. Afirma que em todos eles a questão versava sobre superveniência de depreciação que haviam sido excluídas na apuração da base de cálculo da CSLL e a fiscalização entendeu que não se aplicaria o ADN CST nº 35/87. Entende que, nesses casos, foi aplicada a analogia para reduzir a exigência de tributo (cancelando o auto de infração). No caso concreto, a questão seria de insubsistência de depreciação, e a fiscalização pretenderia utilizar a analogia com o objetivo de aumentar a exigência de tributo, o que é expressamente vedado pelo CTN. Em suas palavras (destaques no original).

A despeito da sua redação, essa súmula é inaplicável ao caso sub judice por duas razões, quais sejam:

i. Todos os acórdãos precedentes que deram origem à súmula (n. 1401-002.549, 1402-002.074, 1103-000.684, 1102-00.674 e 1201-000.097)

dizem respeito à intributabilidade de receitas de superveniências de depreciação, tendo neles prevalecido o entendimento de que não podem ser sujeitas à tributação por não representarem receitas efetivas, mas, como diz um deles, receitas fictícias antes do final dos contratos (1401-002.549), e outro, receitas que são não rendas (1103-000.684); e ii. In casu, não houve falta de recolhimento da CSLL, como será exposto no Tópico 6, abaixo.

...

Isso, no entanto, não é verdade. A referida súmula não se aplica ao caso da impugnante, pois ela não trata de situação análoga à presente.

Uma análise cuidadosa dos cinco acórdãos precedentes que serviram de base à edição da súmula revela que todos os casos versavam sobre situações nas quais, ao final do período autuado, o contribuinte apurou superveniência de depreciação, a qual, como visto, afeta positivamente o lucro líquido. Diante disso, aqueles contribuintes excluíram tais valores da base de cálculo da CSLL, fato que gerou as autuações fiscais fundadas no entendimento de que tais valores não poderiam ter sido excluídos.

A situação da impugnante, por outro lado, é a inversa: em 2018, o saldo líquido de insuficiências e superveniências de depreciação resultou na apuração de insuficiência de depreciação, a qual afetou negativamente o lucro líquido e, portanto, a base de cálculo da CSLL. A impugnante, como visto, não realizou ajustes, mas a fiscalização entendeu que esta deveria ter adicionado tais valores à base de cálculo da CSLL, o que resultou na autuação ora em comento.

Destaque-se, portanto, desde já, que tais situações não são análogas às dos acórdãos que deram origem à súmula vinculante, pelo contrário, são diametralmente opostas. Adiante, a impugnante esclarecerá o porquê de tal diferença impedir a aplicação da súmula no presente caso.

...

Portanto, como se extrai dos trechos acima transcritos (bem como da leitura integral das referidas decisões), todos os acórdãos precedentes trataram de situações de superveniência de depreciação que foi excluída da base de cálculo da CSLL, situações estas que são inversas ao caso da impugnante.

Esse fato é de extrema relevância, pois, embora os acórdãos tenham decidido pela extensão do Ato Declaratório Normativo CST n. 34/97 à CSLL por analogia entre a contribuição e o IRPJ, adotando o entendimento de que as superveniências e insuficiências de depreciação não deveriam afetar a base de cálculo da referida contribuição, tal conclusão apenas foi possível por não importar em exigência de tributo não previsto em lei, ou seja, situação admitida pelo art. 108 do CTN.

Explica-se.

O art. 108 do CTN, como se sabe, permite que a analogia seja empregada na aplicação da lei tributária para solucionar hipóteses de lacunas na lei. No entanto, o emprego da analogia “não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.

Ora, nos acórdãos precedentes analisados pelo CARF, os contribuintes haviam apurado superveniência de depreciação, a qual foi por eles excluída da base de cálculo da CSLL (procedimento previsto expressamente para a apuração da base de cálculo do IRPJ). A fiscalização, por sua vez, entendeu que tal exclusão não teria base legal, razão pela qual lavrou autos de infração com base no entendimento de que tais valores deveriam ter sido adicionados à base de cálculo da CSLL.

Diante desse cenário, o CARF entendeu ser possível a aplicação por analogia, à CSLL, das disposições referentes ao IRPJ, ratificando o procedimento adotado pelos contribuintes naqueles casos e cancelando os autos de infração.

Ocorre que, por se tratar de situações de apuração de superveniência de depreciação, a aplicação por analogia das disposições referentes ao IRPJ não resultou na exigência de tributos. Ao contrário, tal aplicação resultou no cancelamento das autuações fiscais, reconhecendo o direito dos contribuintes de deduzir os valores referentes às superveniências da base de cálculo da CSLL.

Não há, portanto, qualquer ofensa ao art. 108 do CTN.

Por outro lado, no caso da impugnante, em que foi apurada insuficiência de depreciação, e não foi realizado qualquer ajuste na base de cálculo da CSLL (de modo que a alteração negativa produzida pela insuficiência no lucro líquido afetou, também negativamente, a base de cálculo da contribuição), a situação é oposta.

Aqui, ao contrário do que se verificou nos acórdãos precedentes, a autoridade fiscal não questiona a exclusão de valores da base de cálculo da CSLL, mas sim exige a adição destes à base tributável da contribuição.

Ora, sendo assim, eventual aplicação do entendimento adotado pelo CARF nos acórdãos precedentes implicaria, invariavelmente, na exigência de tributo por analogia, o que é expressamente vedado pelo art. 108 do CTN.

Em síntese: o fato de os acórdãos precedentes tratarem de situações de superveniência de depreciação e do presente caso tratar de insuficiência de depreciação é de suma relevância para a possibilidade de aplicação da Súmula Vinculante CAR17 n. 136.

Afinal, enquanto nos casos de superveniência, o entendimento adotado pelo CAR17 implicou no cancelamento do crédito tributário – de modo que quaisquer considerações a respeito do art. 108 do CTN são irrelevantes (já que a conclusão do CAR17 não implicou na exigência de tributos, mas sim no cancelamento da exigência fiscal) – no presente caso de insuficiência de depreciação, a aplicação daquele entendimento esbarraria na vedação contida no art. 108 do CTN (já que, inversamente, resultaria na exigência de tributos).

Improcedência do auto de infração por não ter havido falta de recolhimento e por acarretar duplicidade de incidências.

13. O Impugnante entende que a Autoridade Fiscal incorreu em “uma contradição insanável” ao limitar o procedimento fiscal a alguns meses do ano de 2018, quando deveria fazer uma análise ao longo do prazo de vigência de cada contrato de arrendamento. Isso porque seria da natureza desse tipo de contrato haver mais superveniências no início e mais insuficiências no final. Assim, se por um lado, deixou de adicionar em 2018 as insuficiências, não teria excluído a superveniências ocorridas em anos anteriores. Como teria se mantido coerente com a não aplicação do ADN CST nº 35/87, teria oferecido à tributação os valores apurados a título de

superveniência e a adição das insuficiências caracterizaria duplicidade de incidência. *Ipsis litteris*(e-fl. 383/385, destaques no original):

A segunda razão mencionada no começo do tópico anterior diz respeito ao fato de que, no presente caso, a aplicação do entendimento contido na súmula resultaria em duplicidade de incidência da CSLL, uma vez que, in casu, não houve falta de recolhimento da contribuição – situação esta que não foi objeto da súmula.

Com efeito, caso tivesse sido aplicado o Ato Declaratório Normativo CST n. 34/87 desde o início da vigência de cada contrato de arrendamento mercantil, como quer a autoridade autuante, além de ter adicionado as insuficiências de depreciação à base de cálculo da CSLL, a impugnante teria, de forma congruente, deixado de oferecer à tributação as superveniências de depreciação.

Todavia, como a impugnante entendeu ser prudente não adotar o ato declaratório para a CSLL (por entender que este apenas era aplicável ao IRPJ), as superveniências ocorridas durante a duração de cada contrato de arrendamento mercantil foram incluídas nas bases de cálculo mensais de cada mês e as insuficiências não o foram, com o que as bases de cálculo ficaram conseqüentemente majoradas.

Portanto, com seu procedimento, a impugnante não somente não causou prejuízo ao fisco, como também lhe propiciou a vantagem financeira de antecipar o pagamento da contribuição, pois a dinâmica dos negócios de arrendamento mercantil acarreta mais superveniências no início do contrato e mais insuficiências ao seu final, e até mesmo a necessidade de estornos de saldos de superveniência quando restam pendentes no encerramento do prazo do arrendamento.

Em outras palavras, não aplicando o ato declaratório à CSLL, a impugnante antecipou recolhimentos e, se o auto de infração for mantido, pagará duplamente o mesmo valor. Ao contrário, o tratamento equilibrado entre as duas ocorrências resultaria em tributação dos créditos de superveniências feitos ao resultado e a posterior dedução dos débitos de insuficiências, zerando o efeito total líquido desses lançamentos na base de cálculo da CSLL9, e mantendo-a sobre as receitas de arrendamento.

É esta neutralidade que ficará afastada se o auto de infração for mantido, e o resultado será de dupla incidência sobre valores já tributados, além de incidência total da CSLL sobre valor maior do que as receitas efetivas dos contratos. Isto é assim porque o auto de infração abrangeu apenas os saldos de insuficiência no ano de 2018, fechando os olhos para o que ocorreu nos anos anteriores com os mesmos contratos.

Percebe-se que o engano do auto de infração residiu em considerar apenas os meses de um ano-calendário (2018; conforme demonstrativo do Anexo I do RF) e as ocorrências de todos os contratos apenas nesses meses, ao invés de analisar como cada contrato afetou as bases de cálculo ao longo de toda a sua duração.

...

Existe, portanto, uma contradição insanável na exigência fiscal ora combatida, que é a seguinte:

- a fiscalização sustenta que as superveniências e insuficiências não deveriam ter afetado a base de cálculo da CSLL;

- entretanto, porque a impugnante adotou procedimento diferente, a fiscalização cobra CSLL sobre valores que já foram tributados, acarretando duplicidade de incidências;

- e, mais ainda, apenas faz um recorte da autuação para o ano em que a impugnante apurou insuficiências de depreciação, desconsiderando todos os períodos em que foram apuradas superveniências (que, segundo o próprio raciocínio da autoridade fiscal, não deveriam ter sido tributadas);

- quando deveria ter aplicado o seu entendimento (extensão do ato declaratório à CSLL) sobre a movimento total do contrato, desde o seu início, em respeito inclusive à jurisprudência do CARF no sentido de que a fiscalização deve considerar todos os aspectos envolvidos em cada caso, tanto os positivos quanto os negativos, o que, ademais, é decorrência do princípio da legalidade e da competência privativa da autoridade para efetuar o lançamento (CTN, art. 142).

Descabimento da multa e de juros por ter sido seguida a legislação tributária.

14. O Impugnante sustenta que, na hipótese de ser mantido o lançamento, não caberia a exigência de juros, nos termos do art. 100, do CTN, pois teria adotado os procedimentos conforme interpretação razoável da legislação e que o entendimento contrário somente foi explicitado pela administração tributária após a publicação da Súmula nº 136, do Carf, em período posterior ao fiscalizado.

O art. 100, parágrafo único, do CTN, determina a inaplicabilidade de penalidades e juros sobre contribuintes que tenham seguido a legislação tributária, nesta incluída a legislação complementar infralegal descrita nos incisos do caput do artigo.

Assim, na hipótese remota de ser mantida a cobrança da CSLL discutida neste processo, será impositiva a exclusão da multa e dos juros, uma vez que:

- a impugnante seguiu à risca o Ato Declaratório Normativo CST n. 34/87, excluindo do lucro real as superveniências de depreciação e adicionando as insuficiências, e somente agiu diferentemente quanto à CSLL porque tal ato não fez iguais exigência para ela (inciso I do art. 100);

- a DIPJ, enquanto existiu, tinha linhas próprias para os ajustes de superveniências e insuficiências na determinação do lucro real sujeito ao IRPJ, o que não ocorria no campo de apuração da base de cálculo da CSLL, levando a impugnante a acreditar que, nos estritos termos do ato declaratório, a própria RFB não exigia nem autorizava a necessidade de ajustes na base da CSL (inciso I do art. 100);

- a fiscalização vinha costumeiramente atuando as entidades que adotavam procedimento diverso (inciso III do art. 100);

- a alteração desse quadro se deu pela aprovação do caráter vinculante da Súmula n. 136, a qual somente foi aprovada em 3.9.2019 e somente se tornou vinculante em 16.12.2020 (através da Portaria ME n. 410/20), após, portanto, o período da autuação (inciso II do art. 100).

Essa normatização da lei complementar esteia-se no preceito da confiança dos administrados nos atos da Administração Pública, refletidos no brocardo *nemo potest venire contra factum proprium*.

Descabimento da multa isolada.

15. Com relação à multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, defende a tese de que tal multa só poderia ser exigida antes do encerramento do exercício fiscal. Ampara esse entendimento com transcrição de ementas de julgados administrativos e judiciais que repercutem tal tese. Em suas palavras (e-fl. 390):

Assim, o inciso II, letra “b”, desse artigo, prescreve a multa de 50% do valor de antecipações mensais não recolhidas, ou recolhidas a menor, ainda que seja apurada base de cálculo negativa no ano-calendário correspondente.

Todavia, a aplicação dessa disposição legal somente pode ser cobrada durante o ano, antes do encerramento do respectivo período-base, e nunca após, quando já for devida multa sobre o mesmo valor incluído na base de cálculo do período.

Não fosse assim, haveria duplicidade de penalização sobre o mesmo fato.

[cita jurisprudência administrativa e judicial} Sendo assim, ainda que fosse mantida a exigência da CSLL sobre o saldo devedor das insuficiências e superveniências de depreciação, não poderia ser cobrada concomitantemente a multa isolada.

Conclusão e pedido

16. Encerra sua impugnação de forma direta e concisa nos seguintes termos (e-fl.391):

Tendo sido demonstrada a invalidade das razões do auto de infração e a correção do procedimento da impugnante, requer seja o auto de infração julgado improcedente, quer quanto à base de cálculo da CSLL, quer quanto a multa e juros, quer quanto à multa isolada.

Protesta pela juntada de documentos na forma da lei e pelas demais provas que se mostrarem necessárias.

17. É o relatório.

O contribuinte foi cientificado por meio eletrônico através de seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) em 22/03/2024 (fl 469) e apresentou recurso voluntário (fls. 474/517)

em 22/03/2024, conforme "TERMO DE SOLICITAÇÃO DE JUNTADA", fl 471, alegando em síntese que:

- Há previsão legal dos ajustes de superveniência e insuficiência de depreciação.
- Inaplicável a Súmula Vinculante CARF n. 136 para a matéria em questão.
- Não houve falta de recolhimento da CSLL
- Descabimento da multa e de juros por ter sido seguida a legislação tributária.
- Descabimento da multa isolada.

VOTO

Conselheiro **Alexandre Iabrudi Catunda**, Relator

Tempestividade e admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e, por preencher todos os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Do mérito

O auto de infração foi lavrado em virtude de a fiscalização ter entendido que os saldos devedores *referentes às contrapartidas das superveniências e insuficiências de depreciações, escrituradas nas contas contábeis 7130001003001 “superveniência de depreciação”, 7130001003002 “(-) superven. de depreciação (M)” e 8139001002001 “insuficiência de depreciação”, deduzidos no resultado do período de apuração de 01/01/2018 a 31/12/2018* deveriam ser adicionadas à base de cálculo da CSLL por considerá-las indedutíveis.

As citadas contas foram criadas em decorrência da atividade realizada pela recorrente de arrendamento mercantil.

O tratamento tributário aplicável a essa atividade está regulado na lei nº6.099/74, devendo ser destacado para o caso em tela os seguintes artigos:

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

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

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

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

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

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

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

Art 5º Os contratos de arrendamento mercantil conterão as seguintes disposições:

- a) prazo do contrato;
- b) valor de cada contraprestação por períodos determinados, não superiores a um semestre;
- c) opção de compra ou renovação de contrato, como faculdade do arrendatário;
- d) preço para opção de compra ou critério para sua fixação, quando for estipulada esta cláusula.

Parágrafo único - Poderá o Conselho Monetário Nacional, nas operações que venha a definir, estabelecer que as contraprestações sejam estipuladas por períodos superiores aos previstos na alínea b deste artigo. (Parágrafo incluído pela Lei nº 7.132, de 1983)

Art 6º O Conselho Monetário Nacional poderá estabelecer índices máximos para a soma das contraprestações, acrescida do preço para exercício da opção da compra nas operações de arrendamento mercantil.

§ 1º Ficam sujeitas à regra deste artigo as prorrogações do arrendamento nele referido.

§ 2º Os índices de que trata este artigo serão fixados: considerando o custo do arrendamento em relação ao do funcionamento da compra e venda.

Art 7º Todas as operações de arrendamento mercantil subordinam-se ao controle e fiscalização do Banco Central do Brasil, segundo normas estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional, a elas se aplicando, no que couber, as disposições da Lei número 4.595, de 31 de dezembro de 1964, e legislação posterior relativa ao Sistema Financeiro Nacional.

Art. 8º O Conselho Monetário Nacional poderá baixar resolução disciplinando as condições segundo as quais as instituições financeiras poderão financiar suas controladas, coligadas ou interdependentes que se especializarem em operações de arrendamento mercantil. (Redação dada pela Lei nº 11.882, de 2008)

Parágrafo único. A aquisição de debêntures emitidas por sociedades de arrendamento mercantil em mercado primário ou secundário constitui obrigação de natureza cambiária, não caracterizando operação de empréstimo ou adiantamento. (Redação dada pela Lei nº 11.882, de 2008)

Art. 9º - As operações de arrendamento mercantil contratadas com o próprio vendedor do bem ou com pessoas jurídicas a ele vinculadas, mediante quaisquer das relações previstas no art. 2º desta Lei, poderão também ser realizadas por instituições financeiras expressamente autorizadas pelo Conselho Monetário Nacional, que estabelecerá as condições para a realização das operações previstas neste artigo. (Redação dada pela Lei nº 7.132, de 1983)

Parágrafo único - Nos casos deste artigo, o prejuízo decorrente da venda do bem não será dedutível na determinação do lucro real. (Incluído pela Lei nº 7.132, de 1983)

Art 10. Somente poderão ser objeto de arrendamento mercantil os bens de produção estrangeira que forem enumerados pelo Conselho Monetário Nacional, que poderá, também, estabelecer condições para seu arrendamento a empresas cujo controle acionário pertencer a pessoas residentes no exterior.

Art 11. Serão consideradas como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas por força do contrato de arrendamento mercantil.

§ 1º A aquisição pelo arrendatário de bens arrendados em desacordo com as disposições desta Lei, será considerada operação de compra e venda a prestação.

§ 2º O preço de compra e venda, no caso do parágrafo anterior, será o total das contraprestações pagas durante a vigência do arrendamento, acrescido da parcela paga a título de preço de aquisição.

§ 3º Na hipótese prevista no parágrafo primeiro deste artigo, as importâncias já deduzidas, como custo ou despesa operacional pela adquirente, acrescerão ao lucro tributável pelo imposto de renda, no exercício correspondente à respectiva dedução.

§ 4º O imposto não recolhido na hipótese do parágrafo anterior, será devido com acréscimo de juros e correção monetária, multa e demais penalidades legais.

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

§ 1º Entende-se por vida útil do bem o prazo durante o qual se possa esperar a sua efetiva utilização econômica.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais, para cada espécie de bem.

§ 3º Enquanto não forem publicados os prazos de vida útil de que trata o parágrafo anterior, a sua determinação se fará segundo as normas previstas pela legislação do imposto de renda para fixação da taxa de depreciação.

Art 13. Nos casos de operações de vendas de bens que tenham sido objeto de arrendamento mercantil, o saldo não depreciado será admitido como custo para efeito de apuração do lucro tributável pelo imposto de renda.

Art 14. Não será dedutível, para fins de apuração do lucro tributável pelo imposto de renda, a diferença a menor entre o valor contábil residual do bem arrendado e o seu preço de venda, quando do exercício da opção de compra.

A citada legislação acima colacionada, embora traga as regras gerais para tributação nas operações de arrendamento mercantil, não prevê o caso aqui em discussão.

Sobre a dedutibilidade das despesas da pessoa jurídica arrendadora prevê que são admitidos como custos as cotas de depreciação do preço de aquisição de bem arrendado (art 12), o saldo não depreciado nas operações de venda de bens que tenham sido objeto de arrendamento mercantil (art 13) e que não é dedutível a diferença a menor entre o valor contábil residual do bem arrendado e o seu preço de venda.

Ainda, regulando a matéria, foi publicada a Portaria MF 140/84, que possui o seguinte texto:

Portaria MF nº 140, de 27 de julho de 1984 Imposto sobre a Renda Estabelece normas às contraprestações de arrendamento mercantil no tocante à computação no lucro líquido do período base em que foram exigíveis O Ministro do Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições resolve:

I. As contraprestações de arrendamento mercantil serão computadas no lucro líquido do período-base em que forem exigíveis.

II. As parcelas de antecipação do valor residual garantido ou do pagamento por opção de compra serão tratadas como passivo do arrendador e ativo do arrendatário, não sendo computadas na determinação do lucro real.

III. No cálculo da quota de depreciação de bens objeto de arrendamento mercantil, o prazo de vida útil normal admissível é reduzido em 30 (trinta por cento), vedada a utilização do coeficiente de aceleração de depreciação, a qualquer título, ressalvado o disposto no subitem III.3:

III.1. a depreciação será reconhecida na medida em que for sendo incorrida;

III.2. o fato de o bem destinar-se a arrendamento não faculta à arrendadora a aplicação de taxas de depreciação diversas das admitidas para as empresas que empregam bens de produção de sua propriedade;

III.3. no caso de projetos aprovados para a arrendatária, pelo Conselho de Desenvolvimento Industrial, a arrendadora poderá deduzir a depreciação acelerada incentivada de que tratam os artigos 203 e 204 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980).

IV. As taxas de depreciação calculadas em desacordo com o disposto no item III, ainda que baseadas em laudos técnicos expedidos por entidades oficiais, não serão aceitas para contratos celebrados a partir da vigência desta Portaria.

V. as operações de arrendamento mercantil objeto de contratos celebrados anteriormente à data de entrada em vigor da presente Portaria continuarão sendo reguladas pelas Portarias nº 564, de 3 de novembro de 1978, e nº 376-E, de 28 de setembro de 1976.

VI. O disposto na Portaria nº 564, de 3 de novembro de 1978, aplica-se às operações, objeto de contratos de arrendamento celebrados a partir da presente data, exceto no que for incompatível com esta Portaria.

Da leitura atos normativos acima colacionados não há previsão do tratamento tributário a ser dado pelas chamadas contas de superveniência e insuficiência de depreciação.

Abaixo trago trecho do Acórdão recorrido, em que é feita a interpretação destes atos e seu tratamento contábil nas operações de arrendamento mercantil:

22. Portanto, pode-se concluir que o arrendamento mercantil é um negócio jurídico similar ao negócio jurídico do aluguel: um bem de propriedade de uma pessoa tem o seu uso e fruição transferido para outra pessoa, em contrapartida de um fluxo de pagamentos futuros.

Entretanto, algumas características específicas do leasing (em especial, a opção de compra ao final do prazo de arrendamento) o fazem se assemelhar, também, com um financiamento. Na verdade, como se verá a seguir, a autoridade monetária (CVM) mantém o entendimento que a essência negocial do arrendamento mercantil seria a de um financiamento, embora com ele não se confunda.

Arrendamento Mercantil como Financiamento

23. Entre as dessemelhanças com um contrato ordinário de financiamento, destaca-se o tratamento contábil que, por força da citada Lei nº 6.099/1974, é dispensado aos bens objetos de arrendamento mercantil. Diferente dos contratos de financiamento, no caso do leasing o bem objeto do contrato deve permanecer no imobilizado da arrendadora, como determinado no art. 3º da lei supra citada. Consistentemente, o art. 12 da mesma lei estabelece que os custos de depreciação associados aos bens arrendados serão reconhecidos também na apuração do resultado da arrendadora.

24. De se observar que, não obstante seja uma lei tributária, as determinações reproduzidas regulam o tratamento contábil. Ou seja, não se restringem à apuração de tributos, mas determinam a correta escrituração contábil. Outra observação importante é que essa norma não tratou da questão de

superveniências/insuficiências de depreciação pelo fato de tais conceitos terem sido introduzidos posteriormente, em 1986, por ato do órgão regulador do mercado

Pela mesma razão, tampouco há referência à CSLL, cuja criação se deu com o advento da lei nº 7.689, de 15/12/1988.

25. Dada a configuração contábil definida pela Lei nº 6.099/1974, tem-se, de maneira simplificada, que o arrendamento mercantil é uma atividade econômica cujas receitas advêm dos fluxos futuros de recebíveis emitidos como contrapartida de arrendamento de um bem (segundo as taxas de juros pactuadas) e, como principal fonte de despesas, as depreciações mensais dos bens arrendados.

26. A Comissão de Valores Mobiliários, na condição de órgão regulador do mercado de títulos mobiliários, expediu a Instrução CVM nº 58, de 17/12/1986, que dispunha o seguinte em seu art. 2º:

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

27. Noutras palavras, a Instrução CVM nº 58/86 determinou que os balanços das arrendadoras, e, por conseguinte, a demonstração de seus resultados (DRE) refletissem a essência das operações de arrendamento mercantil: o financiamento. De se destacar que a necessidade desse ajuste tem origem naquela determinação da lei tributária/contábil de que o imóvel arrendado, bem como o registro da respectiva depreciação, permanecesse no ativo imobilizado da arrendadora (diferente do que seria no caso de um financiamento).

Superveniência e Insuficiência de Depreciação

28. Daí é que o Bacen, no exercício de sua competência na esfera regulatória do mercado financeiro, criou as subcontas de superveniências de depreciação e de insuficiências de depreciação, para se buscar o resultado preconizado pela CVM, dentro da estrutura contábil/tributária estabelecida pela Lei nº Lei nº 6.099/1974.

29. Determinou que, quando o valor presente dos fluxos futuros de recebíveis de arrendamento, segundo as taxas de juros contratuais, se apresentasse superior ao valor contábil (arrendamentos a receber líquido mais imobilizado menos depreciação acumulada), deveria haver o registro a débito em subconta de superveniências de depreciação (subconta patrimonial), em contrapartida de crédito de receita (rendas de arrendamento mercantil).

29.1. Ou seja, se o valor contábil for inferior ao valor presente dos recebíveis de leasing, “aumenta-se” o valor do ativo, mediante débito em superveniências de depreciação, registrando-se em contrapartida uma receita, equalizando-a para

uma operação de financiamento como pretendido pela CVM – que é diverso da lei tributária.

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

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

Trago abaixo as principais conclusões exaradas pelo trecho acima colacionado:

- O arrendamento mercantil é um negócio jurídico que se assemelha tanto ao aluguel como ao de um financiamento.
- O bem objeto do contrato deve permanecer no imobilizado da arrendadora, principal diferença comparado com contrato de financiamento.
- Os custos de depreciação associados aos bens arrendados serão reconhecidos também na apuração do resultado da arrendadora.
- As citadas normas não trataram da questão de superveniências/insuficiências de depreciação.
- A Instrução CVM nº 58/86 determinou que os balanços das arrendadoras, e, por conseguinte, a demonstração de seus resultados (DRE) refletissem a essência das operações de arrendamento mercantil: o financiamento.
- O Bacen, no exercício de sua competência na esfera regulatória do mercado financeiro, criou as subcontas de superveniências de depreciação e de insuficiências de depreciação.
- Determinou que, quando o valor presente dos fluxos futuros de recebíveis de arrendamento se apresentasse superior ao valor contábil, deveria haver o registro a débito em subconta de superveniências de depreciação (subconta patrimonial), em contrapartida de crédito de receita (rendas de arrendamento mercantil).
- De forma inversa, quando o valor presente dos fluxos futuros de recebíveis de arrendamento for inferior ao valor contábil, ficou determinado o registro a crédito na subconta de insuficiências de depreciação (subconta

patrimonial), com contrapartida registrada a débito da conta de receita ou a débito de despesa.

A obrigatoriedade da criação destas contas, objeto do auto de infração que considerou essa despesa como indedutível, está na Circular do BACEN nº 1.273/87¹, com os grifos deste Relator:

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

a) calcula-se o valor presente das contraprestações dos contratos, utilizando-se a taxa interna de retorno de cada contrato. Consideram-se, para este efeito, os Arrendamentos a Receber, inclusive os cedidos, 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 de:

(+) 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

(+) VALORES RESIDUAIS A REALIZAR

(–) VALORES RESIDUAIS A BALANCEAR

(+) CRÉDITOS DE ARRENDAMENTO EM LIQUIDAÇÃO

(–) RENDAS A APROPRIAR DE CRÉDITOS DE ARRENDAMENTO EM LIQUIDAÇÃO

(+) BENS ARRENDADOS

(–) VALOR A RECUPERAR

(–) DEPRECIACÃO ACUMULADA DE BENS ARRENDADOS

(+) BENS NÃO DE USO PRÓPRIO

(relativos aos créditos de arrendamento mercantil em liquidação);

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

¹ https://normativos.bcb.gov.br/Lists/Normativos/Attachments/42321/Circ_1273_v1_O.pdf

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

a) se negativo – a débito de DESPESAS DE ARRENDAMENTO, em contrapartida a INSUFICIÊNCIAS DE DEPRECIÇÕES;

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

A indedutibilidade do lucro real do exercício destas despesas foi regulada pela administração tributária por meio da publicação do Ato Declaratório Normativo CST nº 34/87:

ADN CST 34/87 - ADN - Ato Declaratório Normativo COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO - CST nº 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 nº 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 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 nº: 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.

A citada Norma permite a contabilização dos ajustes determinados pela aplicação do Plano de Contas aprovado pelo BACEN, no entanto, esse procedimento não pode ser computado na apuração do lucro real, nem pode alterar os efeitos tributários.

No caso concreto, a recorrente, na sua interpretação dos atos normativos que regulam a matéria, entendeu que a indedutibilidade dessas contas refere-se apenas à apuração do lucro real, mas não impede que seja deduzido da CSLL.

Este tema já foi pacificado por este tribunal administrativo com a edição da Súmula CARF 136:

Os ajustes decorrentes de superveniências e insuficiências de depreciação, contabilizados pelas instituições arrendadoras em obediência às normas do Banco Central do Brasil, não causam efeitos tributários para a CSLL, devendo ser neutralizados extra contabilmente mediante exclusão das receitas ou adição das despesas correspondentes na apuração da base de cálculo da contribuição.

No entanto, a recorrente pugna pela não aplicação para o presente caso, por entender que os Acórdão paradigmas tratam apenas da não tributação das receitas de superveniências de depreciação e que não houve falta de recolhimento da CSLL:

- (i) Todos os acórdãos precedentes que deram origem à súmula (n. 1401-002.549, 1402-002.074, 1103-000.684, 1102-00.674 e 1201-000.097) dizem respeito à intributabilidade de receitas de superveniências de depreciação, tendo neles prevalecido o entendimento de que não podem ser sujeitas à tributação por não representarem receitas efetivas, mas, como diz um deles, receitas fictícias antes do final dos contratos (1401-002.549), e outro, receitas que são não rendas (1103-000.684); e
- (ii) In casu, não houve falta de recolhimento da CSLL, como será exposto no Tópico 7, abaixo.

Com relação ao primeiro argumento, não merece qualquer maior digressão sobre este fato já que a Súmula 136 é clara em afirmar que os ajustes decorrentes de superveniências e insuficiências de depreciação não causam efeitos tributários para a CSLL, devendo ser neutralizados extra contabilmente mediante exclusão das receitas ou adição das despesas.

Portanto, resta claro que o que foi sumulado por este colegiado é que, tanto as receitas como as despesas decorrentes dos ajustes contábeis acima citados devem ter seus efeitos tributários.

Ainda que os Acórdão paradigmas não tratem da neutralidade dessas despesas, o entendimento sumulado também as abrangeu.

Vale destacar, ainda, como reforço, que o ADN CST 34/87 no seu terceiro item que esses ajustes devem ter efeitos tributários neutros, abrangendo, portanto, a CSLL.

Com relação ao segundo argumento trazido pela recorrente, de que não houve a ausência do recolhimento da CSLL devida, traz a seguinte explicação:

É que, no presente caso, a aplicação do entendimento contido na súmula resultaria em duplicidade de incidência da CSL, uma vez que, in casu, não houve falta de recolhimento da contribuição – situação esta que não foi objeto da súmula.

Com efeito, caso tivesse sido aplicado o Ato Declaratório Normativo CST n. 34/87 desde o início da vigência de cada contrato de arrendamento mercantil, como quer a autoridade autuante, além de ter adicionado as insuficiências de depreciação à base de cálculo da CSL, o recorrente teria, de forma congruente, deixado de oferecer à tributação as superveniências de depreciação.

Todavia, como o recorrente entendeu ser prudente não adotar o ato declaratório para a CSL (por entender que este apenas era aplicável ao IRPJ), as superveniências ocorridas durante a duração de cada contrato de arrendamento mercantil foram incluídas nas bases de cálculo mensais de cada mês e as insuficiências não o foram, com o que as bases de cálculo ficaram conseqüentemente majoradas.

Em outras palavras, quando o saldo foi positivo ele foi tributado pela CSL.

Portanto, com seu procedimento, o recorrente não somente não causou prejuízo ao fisco, como também lhe propiciou a vantagem financeira de antecipar o pagamento da contribuição, pois a dinâmica dos negócios de arrendamento mercantil acarreta mais superveniências no início do contrato e mais insuficiências ao seu final, e até mesmo a necessidade de estornos de saldos de superveniência quando restam pendentes no encerramento do prazo do arrendamento.

Em outras palavras, não aplicando o ato declaratório à CSL, o recorrente antecipou recolhimentos e, se o auto de infração for mantido, pagará duplamente o mesmo valor. Ao contrário, o tratamento equilibrado entre as duas ocorrências resultaria em tributação dos créditos de superveniências feitos ao resultado e a posterior dedução dos débitos de insuficiências, zerando o efeito total líquido desses lançamentos na base de cálculo da CSL, e mantendo-a sobre as receitas de arrendamento.

É esta neutralidade que ficará afastada se o auto de infração for mantido, e o resultado será de dupla incidência sobre valores já tributados, além de incidência total da CSL sobre valor maior do que as receitas efetivas dos contratos. Isto é assim porque o auto de infração abrangeu apenas os saldos de insuficiência no ano de 2018, fechando os olhos para o que ocorreu nos anos anteriores com os mesmos contratos.

Percebe-se que o engano do auto de infração residiu em considerar apenas os meses de um ano-calendário (2018; conforme demonstrativo do Anexo I do RF) e as ocorrências de todos os contratos apenas nesses meses, ao invés de analisar como cada contrato afetou as bases de cálculo ao longo de toda a sua duração.

De fato, se tivesse feito essa constatação, teria verificado que:

- em relação a cada contrato, não houve falta de recolhimento; e
- ao contrário, o lançamento da CSL através do auto de infração está acarretando recolhimento em dobro da contribuição: a primeira vez quando as superveniências foram incluídas nas bases de cada mês e excederam as insuficiências, e outra vez agora sobre as insuficiências que excederam as superveniências.

Segundo a recorrente, ela deu o mesmo tratamento tributário dado aos ajustes referente às superveniências de depreciação que geraram.

Assim como houve o reflexo tributário no ajuste referente à insuficiência de depreciação, que diminuiu a base de cálculo da CSLL, o mesmo aconteceu com as superveniências de depreciação em que aumentou indevidamente a base de cálculo da CSLL em anos anteriores.

Afirma, ainda, que no início dos contratos de arrendamento mercantil, normalmente, o que ocorre são as superveniências, enquanto no final são as insuficiências são as que predominam.

Neste caso, entendo ter razão a recorrente, uma vez que se houve a tributação no início dos contratos, em virtude da não aplicação do entendimento sumulado e do ADN CST 34/87 na apuração da CSLL, os pagamentos deste tributo configuraram uma antecipação dos valores indevidamente deduzidos neste ano calendário.

Portanto, não se trata da não aplicação da Súmula 136, como requer a recorrente, mas da ampliação de sua aplicação desde o início da vigência dos contratos de arrendamento mercantil e estabelecer se ao final do ano calendário de 2018, ano a que se refere a autuação, houve dedução indevida da base de cálculo da CSLL.

Embora a recorrente tenha razão em seus argumentos não apresentou, no momento da protocolização de seu recurso voluntário, qualquer elemento de prova sobre os fatos narrados, justificando assim este fato:

Em primeiro lugar, é preciso destacar que o recorrente não apresentou documentos que não comprovassem a ausência de prejuízo aos cofres públicos por um simples motivo, qual seja, o fato de que todos os documentos/informações necessários para tal comprovação já estão em poder da autoridade fiscal.

Com efeito, uma simples consulta ao Livro de Apuração da Contribuição Social (LACS), no próprio sistema da RFB, bem como às DIPJs e ECFs, demonstraria que, durante todo o prazo de vigência dos contratos de arrendamento mercantil celebrados pelo recorrente, este jamais fez ajustes – adições ou exclusões – no momento para apuração da base de cálculo da CSL. Sendo assim, restaria evidenciado que, ao mesmo tempo em que todas as insuficiências afetaram negativamente a base de cálculo da contribuição, por não ter sido realizada nenhuma adição, todas as superveniências aumentaram tal base de cálculo, na medida em que jamais foi realizada qualquer exclusão.

Por essa razão, não é necessário que o recorrente apresente qualquer elemento de prova adicional para comprovar as suas alegações: a verdadeira ausência de prejuízo aos cofres públicos pode ser verificada por meio dos próprios documentos entregues, ano a ano, às autoridades fiscais.

O fato de a administração tributária possua de fato os citados livros fiscais e contábeis em seus sistemas, não significa que isso desobriga a recorrente de apresentá-los no momento da protocolização de sua peça recursal. Isto porque este colegiado não tem acesso a esses sistemas, tampouco teria condições de fazer as correlações entre os lançamentos nos citados livros com cada contrato objeto da autuação sem uma indicação precisa da recorrente.

No entanto, a ausência de tais documentos, não impede a busca pela verdade material buscada por este colegiado sempre que haja indícios que ela seja diferente do que consta até o presente momento nos autos.

Sendo assim, voto para que o presente julgamento seja convertido em diligência para que a unidade de origem, ou para outra que lhe tenha regimentalmente a mesma competência, para:

- Identificar para cada contrato de arrendamento mercantil, objetos dos autos, qual o saldo dos ajustes de despesas que foram deduzidas pela recorrente, referente às contas insuficiências\superveniências de depreciação, descontando os ajustes de receita que foram tributadas das mesmas contas. O período a ser considerado é desde o início do contrato até o ano calendário de 2018.

- Caso não seja possível a identificação apenas com a consulta dos sistemas da RFB, e os elementos constantes dos autos, intimar a recorrente a apresentar documentos comprobatórios adicionais, bem como qualquer outra informação que entender pertinente.

- Definir, para o ano calendário de 2018, a nova base de cálculo da CSLL com relação a estes ajustes, bem como o valor a pagar da contribuição.

Os resultados da diligência devem constar de relatório circunstanciado que deve ser dado ciência à recorrente, concedendo-lhe o prazo de trinta dias para sua manifestação, caso seja de seu interesse.

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda