



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720661/2021-45
RESOLUÇÃO	1101-000.161 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de junho de 2024
TIPO	CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA
RECORRENTE	BANCO ITAUCARD S.A.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 11 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Diljessa de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Edmilson Borges Gomes, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário, efls. 392-429, contra Acórdão da DRJ, efls. 356-384, que julgou improcedente impugnação administrativa (efls. 291-315) contra autuação (efls. 248-259) lavrada em 21 de 09 de 2021, referente a lançamento de CSLL (ano-calendário de 2017), nos valores abaixo (efls. 248-260):

Descrição	Valor (R\$)
Contribuição	363.809.930,92
Juros de Mora	65.914.074,88
Multa Proporcional	272.857.448,18
Multa Exigida Isoladamente	164.994.798,81
Valor do Crédito Tributário	867.576.252,79

Por bem sintetizar os fatos, reproduzo em parte o Relatório do Acórdão recorrido, efls. 356-384:

(...)

No Relatório Fiscal do Auto de Infração contata-se, em síntese, o seguinte (fls. 261 a 280):

- O procedimento de fiscalização, objetivou 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 2017.

- Foram constatadas as infrações à legislação da CSLL, PIS e COFINS. O Auto de Infração da CSLL está formalizado neste processo e os de PIS e COFINS no processo 16327.720662/2021-90.

Despesas Indedutíveis – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – Saldos Devedores das Contrapartidas das Superveniências e Insuficiências de Depreciações, Reconhecidos nos Resultados

- Em exame aos arquivos da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) referentes aos períodos de apuração do ano-calendário de 2017, transmitidos em 30/01/2018 e 30/07/2018 ao SPED, sob hashes 485511D521118CDD51DEC5EB906819065D84D23E-4 e 61984A56854369C49DC173A23E9ACDEA9CAE3573-8, 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 nos resultados dos períodos de apuração de 01/01/2017 a 31/10/2017 e 01/11/2017 a 31/12/2017 (fls. 124, 142, 179 e 193).

- Foi verificado que o sujeito passivo não adicionou na Parte A do LACS (CSLL) (fls. 215 e 217) os saldos devedores registrados nas contas contábeis vinculadas aos ajustes de superveniências e insuficiências de depreciações, nos montantes totais de R\$ 1.441.796.336,91, deduzido no resultado do período de apuração de 01/01/2017 a 31/10/2017 (fl. 124 e 142), e de R\$ 377.253.317,70, deduzido no resultado do período de apuração de 01/11/2017 a 31/12/2017 (fls. 179 e 193).

- É importante salientar que os saldos devedores especificados no subitem anterior foram adicionados pelo próprio sujeito passivo na Parte A do Livro de Apuração do Lucro Líquido (LALUR) para fins do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPJ), fls. 219 a 221.

- As contrapartidas das superveniências e insuficiências de depreciações lançadas nos resultados dos períodos de apuração de 01/01/2017 a 31/10/2017 e 01/11/2017 a 31/12/2017 deveriam ter sido adicionadas pelo sujeito passivo na Parte A do LACS em cumprimento ao disposto no Ato Declaratório Normativo nº 34 de 1987 e no art. 62, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 1.700 de 2017, observado ainda o entendimento vinculante declarado na Súmula CARF nº 136 de 2020.

Multa Isolada pelo Recolhimento a Menor das Estimativas Mensais da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

- 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 recolheu a menor as estimativas mensais da CSLL nos períodos de apuração de 01/01/2017 a 31/10/2017 e 01/11/2017 a 31/12/2017, nos valores demonstrados no Anexo I deste REFISC.

- É importante salientar que as estimativas mensais da CSLL foram apuradas mediante balanços de suspensão ou redução em todos os meses dos períodos de apuração de 01/01/2017 a 31/10/2017 e 01/11/2017 a 31/12/2017, com exceção do mês de agosto de 2017, em que a estimativa foi calculada com base na receita bruta e acréscimos, conforme opção do sujeito passivo informada nos respectivos arquivos da ECF.

O contribuinte foi cientificado do Auto de Infração, do Relatório Fiscal do Auto de Infração e do Termo de Encerramento de Ação Fiscal em 22/09/2021 através de seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE (fls. 285) e apresentou impugnação em 21/10/2021, na qual alega, em síntese, que (fls. 289 e 291 a 326):

I – BREVE DESCRIÇÃO DAS NORMAS REGULATÓRIAS RELATIVAS A INSUFICIÊNCIAS E SUPERVENIÊNCIAS DE DEPRECIAÇÃO EM CONTRATOS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

- Inicialmente, é necessário destacar que os termos insuficiência de depreciação e superveniência de depreciação não têm qualquer relação com as quotas de depreciação de bens do ativo imobilizado, pois são registros contábeis feitos nos termos da Circular BACEN n. 1.273/87 (COSIF), cuja obrigatoriedade de observância decorre da Lei n. 4.595, que reza:

“Art. 4º Compete ao Conselho Monetário Nacional, segundo diretrizes estabelecidas pelo Presidente da República:

XII - Expedir normas gerais de contabilidade e estatística a serem observadas pelas instituições financeiras”;

- Posteriormente, com a disciplina legal da Lei n. 6.099 para os contratos de arrendamento, também há que se considerar seu art. 7º, segundo o qual *“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 n. 4.595, de 31.12.1964, e legislação posterior relativa ao Sistema Financeiro Nacional.”*

- Mais adiante, com a harmonização da contabilidade brasileira face à internacional, derivada das Leis n. 11.638 e 11.941, esta última prescreveu no seu art. 61:

“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.”

- De acordo com item 1.11.8 do COSIF, relativo a *“Imobilizado de Arrendamento”* (onde constam os bens arrendados pela arrendadora, não somente pelo conceito geral de ativo imobilizado, como também pela norma expressa do art. 3º da Lei n. 6.0992), mensalmente devem ser feitos lançamentos para refletir as alterações de (reduções ou acréscimos de valores) dos bens arrendados, as quais correspondem à diferença entre o valor presente das contraprestações dos arrendamentos mercantis financeiros e o valor contábil dos mesmos contratos.

- Tais lançamentos destinam-se a compatibilizar o critério contábil que, pela essência econômica, vê o arrendamento mercantil financeiro como uma compra e venda

financiada ao arrendatário, com o fato de que legalmente, durante o arrendamento, o bem pertence juridicamente à arrendadora e não ao arrendatário, e assim permanece no ativo da arrendadora, inclusive, para efeito de garantia daquela.

- Em consequência, o item 1.11.8.6 das Normas Básicas do COSIF (com a redação da Circular 1.4293) determina que a diferença entre valor presente dos contratos e o seu valor contábil:

- se positiva (“*Superveniências de Depreciações*”), seja debitada (complemento) ao ativo imobilizado, em contrapartida a **crédito, ao resultado, em conta de “Rendas de Arrendamentos”**; ou

- se negativa (“*Insuficiências de Depreciações*”), seja creditada (estorno) ao ativo imobilizado, em contrapartida a **débito ao resultado, em conta de “Despesas de Arrendamento”**. Para clareza, sua redação é, *in verbis*:

“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 DEPRECIÇÕES ou SUPERVENIÊNCIAS DE DEPRECIÇÕES.**” (a letra “c” do item 5, referenciada neste item 6, será transcrita abaixo)

- Em síntese, os estornos ou complementos das “insuficiências” ou “superveniências de depreciação” são lançados a crédito e a débito da conta de ativo relativa ao contrato, em contrapartida às mesmas contas de resultado em que foram registradas, ou seja, nas contas de “rendas de arrendamentos” e “despesas de arrendamento”. **Por esta razão, afetam o lucro líquido.**

- Separadamente das operações de arrendamento mercantil durante a vigência dos contratos, o COSIF trata dos resultados nas vendas de bens do ativo permanente, seja pelo exercício da opção de compra pelo arrendatário, seja pela venda a terceiros, nos itens 1.11.8.7 e 8 das Normas Básicas (com a redação da Circular n. 1.429).

- Destaque-se que, no momento do exercício da opção de compra do bem ou da sua venda, o crédito do ganho ou o débito da perda, em resultado, são feitos nas contas “*Lucro na Alienação de Bens Arrendados*” ou “*Perdas em Arrendamentos a Amortizar*”, e não nas contas de “*Rendas de Arrendamentos*” e “*Despesas de Arrendamento*”, onde figuram as contrapartidas de superveniências e insuficiências de depreciações, conforme visto. Com efeito:

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

b) a débito de PERDAS EM ARRENDAMENTOS A AMORTIZAR, se negativo.

8. Os lucros ou prejuízos na venda a terceiros, não arrendatários, são registrados, respectivamente, a crédito de LUCROS NA ALIENAÇÃO DE VALORES E BENS ou a débito de PREJUÍZOS NA ALIENAÇÃO DE VALORES E BENS.”

- E isto é assim pela simples razão de que as vendas dos bens arrendados são originadas dos encerramentos dos arrendamentos, mas não se confundem com estes, nem com seus resultados.

- Transcreve partes do COSIF.

- Como o COSIF alude às **Portarias MF n. 564/78 e 140/84**, convém transcrever da primeira o seu preâmbulo, por ser autoexplicativo:

“CONSIDERANDO que o Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, introduziu substanciais modificações na apuração dos resultados das pessoas jurídicas;

CONSIDERANDO que as operações de arrendamento mercantil encerram especificidades que demandam tratamento tributário diferenciado;

CONSIDERANDO a conveniência de conciliar as disposições legais com a necessidade de prover as empresas arrendadoras de procedimentos contábeis e demonstrações financeiras adequadas;”

• Dessa portaria, também impende citar a definição de valor residual garantido – VRG, constante do seu item 2:

“VALOR RESIDUAL GARANTIDO: preço contratualmente estipulado para exercício da opção de compra, ou valor contratualmente garantido pela arrendatária como mínimo que será recebido pela arrendadora na venda a terceiros do bem arrendado, na hipótese de não ser exercida a opção de compra.”

• Essa portaria foi mantida pela **Portaria MF n. 140/84** naquilo em que não seja incompatível com esta, a qual passou a tratar do regime fiscal, valendo transcrever dela o seguinte:

“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 trinta por cento, vedada a utilização de 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.

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.”

II – SÍNTESE DAS RAZÕES DA AUTUAÇÃO

• O REFISC elencou vários dispositivos legais e da Instrução Normativa RFB n. 1.700 para justificar o respetivo auto de infração, os quais são disposições genéricas sobre a apuração da base de cálculo da CSLL ou sobre as antecipações mensais da contribuição, mas o **ponto nodal seria a obrigação de reconhecer os lançamentos contábeis relativos às insuficiências e superveniências de depreciação como devendo ser excluídos do lucro real, ou a ele acrescidos, a exemplo do que ocorre com o IRPJ em face do Ato Declaratório Normativo CST n. 34/87.**

• A partir deste pressuposto, a fiscalização atuante construiu todo seu raciocínio de indedutibilidade do saldo daqueles lançamentos, que resultou devedor em seu valor líquido, e para isto citou dispositivos genéricos, como, por exemplo, o art. 6º do Decreto-lei n. 1.598 e outros da Instrução Normativa RFB n. 1.700, especialmente o seu art. 62, inciso I e seu Anexo III.

• Outras razões e outras normas invocadas na peça fiscal dependem do mesmo pressuposto, tais como:

- o tratamento tributário é previsto na Lei n. 6.099;

- as depreciações devem ser efetuadas em conformidade com a Portaria MF n. 140/84;

- 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;

- neste sentido, deve ser observada a Circular Bacen n. 1.273, sendo feita especial alusão ao seu item 5;
- 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;
- insuficiências e superveniências de depreciação não se confundem com ajustes a valor justo, ajustes a valor presente e ajustes por *impairment*; - o Banco Central, através da Resolução n. 4.748, adotou o Pronunciamento Técnico CPC n. 46;
- não se aplica o art. 58 da Lei n. 12.973, porque o assunto é regido pelo Ato Declaratório Normativo CST n. 34/87, que é anterior a essa lei;
- o assunto é objeto da Súmula Vinculante CARF n. 136.

II – RAZÕES PARA O DESCABIMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO, INCLUSIVE PARA A APLICAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE CARF N. 136

- As razões (fundamentação) do auto de infração foram relacionadas no tópico anterior seguindo a sequência como foram expostas no REFISC, mas aqui a impugnante vai contraditá-las numa ordem racional e evolutiva, inclusive juntando em um só item as razões que sejam ligadas entre si.

III.1 – Insuficiências e superveniências de depreciação não devem afetar a base de cálculo da CSLL, conforme o Ato Declaratório CST n. 35/87, o art. 6º do Decreto-lei n. 1598, o art. 62, inciso I, e o Anexo III da Instrução Normativa RFB n. 1.700

- 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 2º do art. 108 do CTN para o preenchimento de lacunas, quando daí decorra a exigência de tributo não previsto em lei.
- Do mesmo modo, não existe qualquer dispositivo legal que sequer discipline o tratamento devido às insuficiências e superveniências de depreciação perante a base de cálculo da CSLL, especialmente para determinar a adição, ao lucro líquido, de débitos contábeis derivados de insuficiências, ou, como no caso destes autos, de saldos negativos de insuficiências e superveniências.
- 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 II desta impugnação.

III.2 - 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

- A base de cálculo da CSLL é descrita no art. 2º da Lei n. 7.689, a qual, contudo, não determina que devam ser adicionadas despesas contábeis derivadas de insuficiências de depreciação, ou excluídas as receitas contábeis de superveniências.

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

- tê-lo-ia disto 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.

- Mais do que normas isoladas, a evidência da distinção também pode ser haurida do art. 28 da Lei n. 9.430, segundo o qual “aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 19 a 39, 59 a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71”.

- 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.

- Prova ainda mais eloquente da inexistência de igualdade entre as duas bases de cálculo tributárias encontra-se na Instrução Normativa RF13 n. 1.700, não nas partes citadas pelo REFISC, mas nos seus Anexos I e II, com a redação da Instrução Normativa RF13 n. 1.881.

- Por fim, vale demonstrar que a Instrução Normativa RFB n. 1.700 derruba também o argumento de que o art. 57 da Lei n. 8.981 teria equiparado as duas bases de cálculo.

- 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 RF13 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 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”).

- Segundo algumas decisões administrativas do CARF, o art. 13 da Lei n. 9.249 teria igualado as bases de cálculo dos dois tributos quanto às despesas nele tratadas, mas não há qualquer possibilidade de aplicação desse dispositivo legal aos valores de insuficiências e superveniências de depreciação, que não se confundem com as despesas necessárias a que alude o art. 47 da Lei n. 4.506, referido no caput do art. 13, nem com qualquer dos débitos tratados nos seus incisos.

III.2 - O tratamento tributário é previsto na Lei n. 6.099

As depreciações devem ser efetuadas em conformidade com a Portaria MF n. 140/84

- A Lei n. 6.099 tipificou entre nós o contrato de arrendamento mercantil, que existia no direito comparado e já era praticado no Brasil por algumas instituições como contrato inominado, momento em que essa lei também determinou regras para a apuração do lucro tributável pelo IRPJ, as quais não se aplicariam necessariamente à CSLL, que nem existia quando essa lei foi promulgada e passou a vigorar.

- 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.

- Exatamente pela incompatibilidade entre a visão contábil do arrendamento mercantil e seu trato legal dado pela Lei n. 6.099 (veja-se o Tópico II), 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.

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

- Não obstante, também se manifesta a irrelevância da referida portaria para o caso da impugnante, porque ela foi observada inteiramente no trato das depreciações.

III.3 - 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

Neste sentido, deve ser observada a Circular Bacen n. 1.273, sendo feita especial alusão ao seu item 5

- 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 I 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.”

- 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.

- E resultado apurado na contabilidade, como se sabe, é aquele assim definido na mesma Lei n. 6.404

- 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.

- Não é à toa que na prática comum geralmente se qualifica a contribuição como “contribuição **sobre o lucro líquido**”, entendido como o lucro contábil, e não como o lucro real do IRPJ, como quer a fiscalização atuante.

- E deve mesmo ser observada a Circular Bacen n. 1.273, não somente no seu item 5, mas em todas as suas normas.

- De qualquer modo, a impugnante na sua contabilidade seguiu tais normas, e é somente em virtude delas que incluiu na base de cálculo da CSLL as insuficiências e superveniências de depreciação, já que ambas integram o lucro líquido, como débitos e como créditos a ele.

III.4 - Insuficiências e superveniências de depreciação não se confundem com ajustes a valor justo, ajustes a valor presente e ajustes por *impairment*

Não se aplica o art. 58 da Lei n. 12.973, porque o assunto é regido pelo Ato Declaratório Normativo CST n. 34/87, que é anterior a essa lei

O Banco Central, através da Resolução n. 4.748, adotou o Pronunciamento Técnico CPC n. 46

- Não há a mínima possibilidade de se confundir insuficiências ou superveniências de depreciação em contratos de arrendamento com ajustes contábeis a valor justo, a valor presente ou por irreversibilidade de ativos (*impairment*), que são fatos contábeis

distintos daquelas e derivados de causas diversas, inconfundíveis com os registros de insuficiências e superveniências.

- Para se perceber suas naturezas diferentes, basta notar que ajuste a valor justo, ajuste a valor presente e teste de recuperabilidade são procedimentos aplicáveis a todas as pessoas jurídicas indistintamente, enquanto insuficiências e superveniências de depreciação são peculiares e exclusivas para as entidades dedicadas a negócios jurídicos de arrendamento mercantil.

- Por isto mesmo, a própria impugnante pode ter, simultaneamente, a obrigação de efetivar um ou mais daqueles ajustes e também de reconhecer diferenças de insuficiências e de superveniências, e os respectivos valores serão distintos.

- Portanto, a alusão no REFISC a valor justo, valor presente e *impairment* somente pode ter sido feita como argumento impróprio para tentar justificar a cobrança da CSLL contra a impugnante, uma vez que aqueles ajustes são normalmente excluídos da base de cálculo nos termos da Lei n. 12.973.

- O tratamento devido às insuficiências e superveniências face à base de cálculo da CSLL independe das regras legais relativas a valor justo, valor presente e *impairment*, tendo pressupostos próprios e diferentes e normas legais específicas.

- As normas referentes às insuficiências e superveniências de depreciação são as expostas nos tópicos e subtópicos precedentes, e não na Lei n. 12.973, que igualmente não cuida de insuficiências e superveniências, apesar de ter tratado de arrendamentos mercantis nos art. 46 a 49, que são pertinentes a situações distintas daquelas em que se encontra a impugnante, porque:

- o art. 46 refere-se a operações de **arrendamento mercantil não sujeitas** à Lei n. 6.099, ao passo que as operações da impugnante são sujeitas a essa lei e às respectivas normas regulatórias;

- o art. 47 trata das despesas de contraprestação de arrendamento mercantil, ou seja, da situação das arrendatárias, e não das arrendadoras, **e mantém a norma de dedutibilidade das prestações do arrendamento, conforme a Lei n. 6.099;**

- o art. 48 também não se aplica às arrendadoras, porque diz respeito às despesas financeiras das arrendatárias; - o art. **49 mira os contratos não tipificados como arrendamento mercantil**, mas que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial, para os quais determina sejam aplicados os dispositivos da legislação tributária anterior, nele relacionados, além dos art. 46 a 48.

- Ainda a propósito da Lei n. 12.973, o REFISC afirma também que as insuficiências e superveniências não estão sujeitas ao art. 58 da Lei n. 12.973, uma vez que estão submetidas ao tratamento do Ato Declaratório Normativo CST n. 34/87, que, como afirma, é anterior a essa lei.

- Para clareza, transcreve-se o art. 58:

“Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

Parágrafo único. Para fins do disposto no ‘caput’, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.”

- Portanto, o art. 58 da Lei n. 12.973 refere-se à modificação ou adoção de critérios contábeis adotados após a sua publicação por órgãos administrativos, tais como o CPC, o

CFC ou a CVM, com o que não se confunde o Ato Declaratório Normativo CST n. 34/87, o qual não advém de um dos órgãos emissores de normas contábeis, não trata destas, mas do lucro tributável, e não é posterior à referida lei.

- Deste modo, não há qualquer contribuição do art. 58 para justificar o auto de infração e a decisão deste processo.
- Acrescenta ainda o REFISC que o Banco Central somente adotou o Pronunciamento Técnico CPC n. 46 a partir de 2020, através da Resolução n. 4.748.
- Todavia, referido pronunciamento refere-se à mensuração por valor justo, isto é, matéria igualmente distinta da tratada no auto de infração. Consequentemente, também este argumento não é fundamento válido para a exigência feita neste processo.

III.5 - O assunto é objeto da Súmula Vinculante CARF n. 136

- Essa súmula, tornada vinculante apenas pela Portaria ME n. 410, de 16.12.2020, portanto, após o período autuado, declara que “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 extracontabilmente mediante exclusão das receitas ou adição das despesas correspondentes na apuração da base de cálculo da contribuição”.

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

- porque, *in casu*, não houve falta de recolhimento da CSLL, como será exposto no Tópico IV;

E

- porque todos os acórdãos precedentes que lhe deram origem (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).

- Nesses precedentes houve, sim, a extensão do Ato Declaratório Normativo CST n. 34/97 à CSLL por analogia entre a contribuição e o IRPJ, o que foi possível por não importar em exigência de tributo não previsto em lei, ou seja, situação admitida pelo art. 108 do CTN.

- O contrário não teria sido possível sem violar essa norma do código, isto é, não poderia ter sido aplicada a analogia para exigir a contribuição sobre receitas de superveniências.

- A mesma disciplina se impõe no caso destes autos, em que há tentativa de aplicar o ato declaratório à CSLL, mas para cobrar a contribuição sobre o saldo devedor das insuficiências e superveniências de depreciação, para cuja cobrança não existe norma legal e nem o ato da CST alude à contribuição.

- Além disso, sobre as súmulas vinculantes, é necessário se ter em conta que a Lei n. 11.196, ao discipliná-las através da inserção do art. 26-A no Decreto n. 70.235, assim dispôs:

“Art. 26-A. A Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda - CSRF poderá, por iniciativa de seus membros, dos Presidentes dos Conselhos de Contribuintes, do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovar proposta de súmula de suas **decisões reiteradas e uniformes**.

(...)

§ 3º **Após a aprovação do Ministro** de Estado da Fazenda e publicação no Diário Oficial da União, **a súmula terá efeito vinculante** em relação à Administração Tributária Federal e, no âmbito do processo administrativo, aos contribuintes.

§ 4º **A súmula poderá ser revista** ou cancelada por propostas dos Presidentes e Vice-Presidentes dos Conselhos de Contribuintes, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou do Secretário da Receita Federal, obedecidos os procedimentos previstos para a sua edição.”

- A validade das súmulas, ou ao menos da sua aplicação em concreto, pressupõe, portanto, que elas reflitam decisões reiteradas e uniformes, o que somente pode se dar sobre fatos que sejam iguais ou equivalentes e que tenham sido submetidos à continuada interpretação jurisprudencial quanto às normas legais a eles aplicáveis.

- Ora, isto não ocorre com a Súmula n. 136, muito embora sua redação possa induzir à conclusão de ser aplicável tanto a superveniências de depreciação quanto a insuficiências, o que não é certo face aos acórdãos que lhe deram origem, nos quais, como se disse, **foram julgadas situações de superveniência.**

- Neste sentido da necessidade de paridade entre súmula e jurisprudência formada, inclusive quanto aos fatos, o Acórdão n. 1402-00.321 assim decidiu:

“A **obrigatoriedade de observação das Súmulas** editadas pelos Conselhos de Contribuintes **pressupõe que o caso concreto se amolde a um dos precedentes que as originaram.** O julgador não pode ignorar fato relevante que possa desaguar em posterior alegação de cerceamento do direito de defesa, contaminando, desnecessariamente, a certeza e liquidez do crédito tributário lançado.

- No voto condutor desse julgado foi feita a seguinte transcrição do Acórdão n. 107-09352:

- “Mas a obrigatoriedade de aplicação de tais Súmulas pelas Câmaras dos Conselhos, não podem levar o julgador a ignorar fato relevante que pode levar ao ferimento do basilar princípio do contraditório e da ampla defesa mormente quando **a situação singular que se apresenta, não foi abarcada pelos precedentes a partir dos quais se formulou o enunciado.**

- Ainda mais quando a superação do enunciado caminha no sentido de dar maior de efetividade e certeza ao crédito tributário em litígio, pois a devolução dos autos para apreciação do mérito resguarda os direitos da Fazenda Nacional que poderiam chegar depois à fase judicial fragilizados pelo acontecido

- A respeito da função das Súmulas, preciosas as lições de Marcos Vinicius Neder de Lima:

- ‘Essas súmulas, embora vinculem o próprio órgão de julgamento, têm caráter predominantemente persuasivo, cuja finalidade é revelar a jurisprudência predominante, dirigindo e facilitando o julgamento das questões mais frequentes. Os enunciados de Súmula explicam o sentido dos textos jurídicos a partir de ‘conceitos’ elaborados de excertos de uma série de acórdãos do mesmo tribunal, que adotem idêntica interpretação.

- O preceito extrapola os casos concretos que lhe deram origem, fixando um sentido, entre os vários passíveis de serem construídos a partir dos textos legais, para uniformizar as decisões no processo administrativo.

- Em que pese haver a previsão no artigo 100, II, do Código Tributário Nacional, para a edição de lei que atribua expressamente normatividade as decisões dos órgãos de jurisdição administrativa, essa competência só veio a ser exercida pela União com a edição da **Lei nº 11.196, de 2005, que conferiu força vinculante às Súmulas** aprovadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

- Tais enunciados prescritivos diferenciam-se da tradicional súmula persuasiva, pois, embora revele o mesmo **papel harmonizador da jurisprudência** e vise a celeridade dos **processos que versem sobre situação semelhante, possui o chamado efeito vinculativo.** O que diferencia, portanto, a Súmula produzida com fulcro na lei daquela autorizada apenas pela Portaria do Ministro da Fazenda é a sua normatividade, ou seja, a partir da

reunião abstrata das características comuns dos casos julgados, introduz-se no sistema jurídico norma com atributos de generalidade e abstração. Os juízos das Delegacias de Julgamento de primeira instância e da própria Secretaria da Receita Federal passaram a estar adstritos aos enunciados da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ou seja, **fatos semelhantes entre si subsumir-se-ão a entendimentos jurisprudenciais previamente construídos**, os quais darão azo a decisões idênticas’.”

- Face ao exposto, ao mesmo tempo em que requer seja encaminhada proposta para revisão do enunciado da Súmula n. 136, nos termos do art. 74 do RICARF e do parágrafo 4º do art. 26-A do Decreto n. 70.235, **a impugnante requer o reconhecimento da sua inaplicabilidade à situação destes autos.**

IV – IMPROCEDÊNCIA POR NÃO TER HAVIDO FALTA DE RECOLHIMENTO E POR ACARRETAR DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIAS

- Além de todos os aspectos abordados nos tópicos precedentes, a cobrança da CSLL não pode ser mantida porque não houve falta de recolhimento da contribuição.

- Com efeito, caso tivesse sido aplicado o Ato Declaratório Normativo CST n. 34/87, como quer a autoridade atuante, a impugnante teria deixado de oferecer à tributação as superveniências de depreciação.

- Todavia, como a impugnante entendeu ser prudente não adotar o ato declaratório para a CSLL, as superveniências ocorridas durante a duração de cada contrato foram incluídas nas bases de cálculo mensais de cada mês.

- Outrossim, 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 CSLL, 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 dupla incidência sobre valores já tributados, além de incidência total da CSLL sobre valor maior do que as receitas efetivas dos contratos.

- Percebe-se que o engano do auto de infração residiu em considerar apenas os meses de um ano-calendário (2017; conforme demonstrativo do Anexo I do REFISC) e as ocorrências de todos os contratos 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 CSLL 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.

- Existe, portanto, uma contradição insanável na exigência fiscal ora impugnada, 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.

V- DESCABIMENTO DA MULTA E DE JUROS POR TER SIDO SEGUIDA A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

• 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 CGT 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 exigências 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, o que somente ocorreu através da Portaria ME n. 410/20 após o período da autuação (inciso II do art. 100).

VI - DESCABIMENTO DA MULTA ISOLADA

• O ordenamento jurídico não admite dupla penalidade sobre uma mesma infração, ou seja, havendo a cobrança de tributo e multa ao final do período-base ou após, descabe a aplicação de multa sobre o mesmo valor não incluído quando do recolhimento mensal de antecipação.

• A base legal relativa a essa penalidade é o art. 44 da Lei n. 9.430, o qual sofreu alterações ao longo de tempo, sendo a atual dada pela Lei n. 11.488.

• 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. A jurisprudência, mesmo após a Lei n. 11.488, seguiu neste sentido, acabando por refletir-se na Súmula Vinculante CARF n. 105, que tem o seguinte teor:

“A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.”

Cita Acórdãos do CARF.

• É verdade que, após, houve decisões administrativas em sentido contrário, tomada por voto de qualidade, as quais apegaram-se aos termos literais da Súmula n. 105 como se tivesse sido suplantada pela Lei n. 11.488, a despeito de que os acórdãos que a justificaram tenham manifestado o entendimento sumulado inclusive perante essa lei.

- Cita Acórdão do STJ e do STF.
- 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.

V – CONCLUSÃO E PEDIDO

- 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.

Nada obstante, a DRJ julgou improcedente a impugnação administrativa, nos termos do voto condutor, conforme se observa na ementa abaixo, efls, 356-384:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

INSUFICIÊNCIA DE DEPRECIÇÃO. ADIÇÃO DAS DESPESAS NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. OBRIGATORIEDADE.

Os ajustes decorrentes de 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 extracontabilmente mediante adição das despesas correspondentes na apuração da base de cálculo da contribuição.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. SÚMULAS VINCULANTES.

Deve ser seguidas pela administração tributária federal as decisões do CARF que configurem súmula com efeitos vinculantes, assim atribuídos pelo Ministro de Estado da Fazenda/Economia.

MULTA ISOLADA POR FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE CSLL. EXIGÊNCIA CONJUNTA COM MULTA DE OFÍCIO VINCULADA. SÚMULA CARF Nº 105. NÃO VINCULANTE. APLICÁVEL A FATOS GERADORES PRETÉRITOS A 2007.

É devida a exigência de multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativa concomitantemente com a multa de ofício vinculada ao tributo devido que deixou de ser recolhido, vez que são sanções decorrentes de situações fáticas distintas, que geram obrigações também distintas e são determinadas a partir de bases de cálculo diferentes por definição. O disposto na Súmula nº 105 do CARF, além de não vincular a primeira instância de julgamento, por não lhe ter sido atribuído caráter vinculante por portaria do Ministro da Economia, aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/07/2007.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017 PROVA. JUNTADA POSTERIOR.

A prova documental deverá ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual, a menos que a interessada demonstre, com fundamentos, a impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. EFEITOS.

As decisões administrativas não constituem normas complementares de Direito Tributário.

JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL. EFEITOS.

As decisões judiciais só produzem efeitos entre as partes, salvo se lei dispuser diferentemente.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Devidamente cientificado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, efls. 392-429, contra a decisão de piso, repisando os argumentos já manifestados na impugnação administrativa, a saber: i) a tempestividade do recurso; ii) a inaplicabilidade da Súmula Vinculante CARF n. 136; iii) Improcedência da autuação por não ter havido falta de recolhimento e por acarretar duplicidade de incidências; iv) que eventuais Insuficiências e superveniências de depreciação não devem afetar a base de cálculo da CSLL, conforme o Ato Declaratório CST n. 34/87, o art. 6º do Decreto-lei n. 1598, o art. 62, inciso I, e o Anexo III, ambos da Instrução Normativa RFB n. 1.700; v) que 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; vi) que o tratamento tributário é previsto na Lei n. 6.099. As depreciações devem ser efetuadas em conformidade com a Portaria MF n. 140/84; vii) que 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; viii) que eventuais insuficiências e superveniências de depreciação não se confundem com ajustes a valor justo, ajustes a valor presente e ajustes por *impairment*. Não se aplica o art. 58 da Lei n. 12.973, porque o assunto é regido pelo Ato Declaratório Normativo CST n. 34/87, que é anterior a essa lei. O Banco Central, através da Resolução n. 4.748, adotou o Pronunciamento Técnico CPC n. 46; ix) alega o descabimento da multa e de juros por ter sido seguida a legislação tributária; x) alega o descabimento da multa isolada.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e interposto por parte legítima. Portanto, dele tomo conhecimento.

Cumpra analisar inicialmente o cabimento da juntada extemporânea do Termo de Constatação elaborado pela KPMG.

Registro que sobre este tema, consolidei entendimento favorável à análise dos documentos, tal qual entendimento proferido pelo Conselheiro Fredy Albuquerque no 1201-004.911:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2014

ANÁLISE DE DOCUMENTOS JUNTADOS EXTEMPORANEAMENTE. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. PRECLUSÃO.

A verdade material é princípio que rege o processo administrativo tributário e enseja a valoração da prova com atenção ao formalismo moderado, devendo-se assegurar ao contribuinte a análise de documentos extemporaneamente juntados aos autos, mesmo em sede de recurso voluntário, a fim de permitir o exercício da ampla defesa e alcançar as finalidades de controle do lançamento tributário, além de atender aos princípios da instrumentalidade e economia processuais.

O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, devendo-se admitir a relativização da preclusão consumativa probatória e considerar as exceções do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, com aplicação conjunta do art. 38 da Lei nº 9.784/99, o que enseja a análise dos documentos juntados supervenientemente pela parte, desde que possuam vinculação com a matéria controvertida anteriormente ao julgamento colegiado.

A busca da verdade material, além de ser direito do contribuinte, representa uma exigência procedimental a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores no âmbito do processo administrativo tributário, a ela condicionada a regularidade da constituição do crédito tributário e os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias dela decorrentes.

COMPENSAÇÃO. ERRO NO PREENCHIMENTO DA DCTF. RETIFICAÇÃO APÓS EMISSÃO DO DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE DE ANÁLISE DO DIREITO CREDITÓRIO.

A retificação de DCTF que controverta equívoco de preenchimento, ainda que posterior ao Despacho Decisório, é útil à comprovação do crédito reclamado pelo contribuinte, mercê de expressa recomendação do Parecer Normativo COSIT nº 2/2015.

É possível analisar o direito creditório mediante reconhecimento de retificação tardia de DCTF do contribuinte, com fundamento na busca da verdade material.

No mesmo sentido, recorro também o Acórdão n. 1201-005.098, de minha relatoria, julgado em 17/08/2021.

No caso, o referido termo de constatação nada mais é que a conciliação das informações já constantes nos autos, de sorte que não vejo o prejuízo de sua análise.

Feitas essas considerações, verifica-se que os autos tratam de lançamento de CSLL calculada sobre o saldo líquido de insuficiências e superveniências de depreciação em contratos de arrendamento mercantil no período de janeiro a dezembro de 2017.

Segundo extrai-se do Termo de Verificação Fiscal:

As contrapartidas das superveniências e insuficiências de depreciações lançadas nos resultados dos períodos de apuração de 01/01/2017 a 31/10/2017 e 01/11/2017 a 31/12/2017 deveriam ter sido adicionadas pelo sujeito passivo na Parte A do LACS em cumprimento ao disposto no Ato Declaratório Normativo nº 34 de 1987 e no art. 62, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 1.700 de 2017, observado ainda o entendimento vinculante declarado na Súmula CARF nº 136 de 2020.

Segundo a Recorrente, único fundamento indicado pela Turma *a quo* para a manutenção da autuação foi o entendimento de que a Súmula Vinculante CARF n. 136 seria aplicável ao caso em tela, o que, supostamente, determinaria a adição dos valores referentes à insuficiência de depreciação à base de cálculo da CSLL no presente caso.

Segundo ela, entretanto, tal argumento não merece prosperar, na medida que a referida súmula não se aplica ao presente caso, em razão da ausência de identidade entre os casos tratados nos acórdãos que serviram de base à edição da súmula e o caso da recorrente.

Essa súmula, tornada vinculante apenas pela Portaria ME n. 410, de 16.12.2020, portanto, após o período autuado, tem a seguinte redação:

“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 extracontabilmente mediante exclusão das receitas ou adição das despesas correspondentes na apuração da base de cálculo da contribuição”.

A despeito da sua redação, essa súmula seria 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.

Segundo a Recorrente, 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 recorrente, por outro lado, **é a inversa**: em 2017, 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 recorrente, 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.

Contudo, pelos motivos adiante mencionados, deixo de me manifestar neste momento sobre a eventual aplicabilidade da Súmula ao caso concreto, pois entendo haver **questão preliminar a ser solucionada antes do enfrentamento do mérito do caso.**

Em outras palavras, antes do enfrentamento do mérito, é preciso “dar um passo atrás”, conforme abaixo explico.

Em análise aos autos, observe-se que, conforme também apontado no recurso voluntário apresentado pelo contribuinte, o mesmo alega que a integralidade ou parte do CSLL devido já havia sido oferecido à tributação e, nesse aspecto, haveria cobrança em duplicidade.

A questão é abordada no Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte, conforme abaixo:

6.Improcedência da autuação por não ter havido falta de recolhimento e por acarretar duplicidade de incidências

Conforme mencionado no início do tópico anterior, a Súmula n. 136 é inaplicável ao caso em tela por duas razões. A primeira delas, qual seja, a ausência de identidade entre os acórdãos precedentes e o presente caso, foi abordada em minúcias no tópico anterior.

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 CSI.I., 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 recorrente **teria, de forma congruente, deixado de oferecer à tributação as superveniências de depreciação.**

Todavia, como a recorrente 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 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 CSLL, a 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 CSLL, 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 2017, 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 (2017; 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

5 A atitude conservadora da recorrente foi justificada porque, nos casos em que outras arrendadoras seguiram o ato declaratório, a fiscalização as autuou, gerando os processos que compuseram a jurisprudência referida no tópico 5 retro. Ademais, ela conhecia perfeitamente o ato declaratório, entendendo que este apenas disciplinaria a apuração do IRPJ (pelos motivos já referidos anteriormente e também os que serão expostos nos tópicos posteriores do presente recurso).

Tratamento igual ao prescrito para as recuperações de despesas em geral no art. 441, inciso II, do RIR/18 - ao contrário, o lançamento da CSLL 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.

7 Apesar de tal ponto ter sido esclarecido pela recorrente em sua impugnação, a DRJ incorreu no mesmo equívoco da autoridade autuante, afirmando que não haveria dupla incidência da CSLL, pois “os saldos líquidos acumulados dessas contas [superveniência de depreciação e insuficiência de depreciação] foram devedores durante todo o ano de 2017”.

Ora, evidente que pouco importa que, em 2017, os saldos das referidas contas foram devedores (isto é, foi constatada maior insuficiência de depreciação), pois, em períodos de apuração anteriores, verificou-se o inverso, isto é, a apuração de superveniências de depreciação, as quais foram oferecidas à tributação pela recorrente.

O erro da DRJ está em analisar apenas um recorte temporal dos contratos de arrendamento mercantil celebrados pela recorrente, isto é, em analisar apenas o ano de 2017.

Caso a DRJ (e a autoridade fiscal) tivessem analisado toda a duração dos referidos contratos, teriam concluído, invariavelmente, que não houve qualquer ausência de recolhimento, na medida em que, nos períodos em que se verificou a apuração de superveniências de depreciação, estas foram oferecidas à tributação (e tendo estas ocorrido nos inícios dos contratos, houve verdadeira antecipação no pagamento da contribuição).

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 recorrente 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 recorrente 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 desse E. 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).

Urge, pois, evitar esta ilegalidade!

Tal situação também teria sido explicitada e reforçada no termo de constatação elaborado pela KPMG, expressamente em resposta ao quesito 7:

Resposta: Conforme demonstrado na resposta ao quesito 6.1, verificamos que, em relação ao procedimento descrito para as operações de arrendamento mercantil analisadas nos quesitos 1 e 2, a base de cálculo da CSLL sobre as operações de arrendamento mercantil desses períodos foi calculada considerando:

- a) o total das receitas de arrendamento mercantil, incluindo os lucros oriundos da alienação de bens arrendados, que incluem (i) as receitas das contraprestações de arrendamento mercantil, (ii) as receitas e os estornos de superveniência de depreciação e (iii) o resultado positivo da venda de bens do ativo imobilizado; e

b) foram deduzidas as despesas de arrendamento, que incluem a depreciação dos bens arrendados e os valores registrados a título de insuficiências de depreciações.

Ainda, consoante o exposto na resposta ao quesito 1.2, em relação ao contrato de arrendamento mercantil financeiro nº 5070523-5, o resultado contábil apurado durante toda a vigência deste contrato foi de R\$ 55.009,78, conforme demonstrado na tabela 19 a seguir:

Tabela 19

COSIF	Descrição	2014	2015	2016	2017	TOTAL
7.1.2.00.00-4	Rendas de Arrendamento Mercantil	21.654,96	86.619,84	86.619,84	64.415,50	259.310,14
7.1.2.00.00-4	Superveniência de Depreciações	7.106,30	(1.269,17)	(11.639,02)	5.801,89	0,00
8.1.3.10.10-4	Depreciação de Bens Arrendados	(19.653,28)	(58.961,28)	(58.961,28)	(24.567,20)	(162.143,04)
8.3.9.10.00-7	Perdas em Arrendamento	0,00	0,00	0,00	(42.157,32)	(42.157,32)
	Resultado Contábil	9.107,98	26.389,39	16.019,54	3.492,87	55.009,78

Em relação à apuração da CSLL, conforme descrito na resposta ao quesito 6.1, a base de cálculo da CSLL sobre as operações de arrendamento mercantil era calculada com base no resultado líquido das operações de arrendamento mercantil.

Dessa forma, para o contrato nº 5070523-5, a base de cálculo oferecida à tributação da CSLL durante toda a vigência deste contrato seria de R\$ 55.009,78, conforme se verifica na tabela 20 abaixo e no Anexo 14:

Tabela 20

COSIF	Descrição	2014	2015	2016	2017	TOTAL
(1)	Total de Receitas	28.761,26	85.350,67	74.980,82	70.217,39	259.310,14
7.1.2.00.00-4	Rendas de Arrendamento Mercantil	21.654,96	86.619,84	86.619,84	64.415,50	259.310,14
7.1.2.00.00-4	Superveniência de Depreciações	7.106,30	(1.269,17)	(11.639,02)	5.801,89	0,00
(2)	Total das Deduções	(19.653,28)	(58.961,28)	(58.961,28)	(66.724,52)	(204.300,36)
8.1.3.10.10-4	Depreciação de Bens Arrendados	(19.653,28)	(58.961,28)	(58.961,28)	(24.567,20)	(162.143,04)
8.3.9.10.00-7	Perdas em Arrendamento	0,00	0,00	0,00	(42.157,32)	(42.157,32)
(3)	Base de Cálculo	9.107,98	26.389,39	16.019,54	3.492,87	55.009,78

Assim, ao comparar o resultado contábil da operação com a base de cálculo oferecida à tributação da CSLL apurada para o contrato nº 5070523-5, verificamos que a base de cálculo oferecida à tributação da CSLL é igual ao resultado contábil apurado, no montante de R\$ 55.009,78.

Tabela 21

Período de Apuração	Resultado Contábil	Base CSLL	Diferença
	Tabela 19	Tabela 20	
	(A)	(B)	(C) = (B) - (A)
2014	9.107,98	9.107,98	0,00
2015	26.389,39	26.389,39	0,00
2016	16.019,54	16.019,54	0,00
2017	3.492,87	3.492,87	0,00
	55.009,78	55.009,78	0,00

No que concerne ao contrato nº 5066910-0, conforme demonstrado na resposta ao quesito 2.2, o resultado contábil apurado durante toda a vigência deste contrato foi de R\$ 10.988,80, conforme demonstrado na tabela 22:

Tabela 22

COSIF	Descrição	2014	2015	2016	2017	TOTAL
7.1.2.00.00-4	Rendas de Arrendamento Mercantil	2.448,00	3.672,00	3.672,00	1.224,00	11.016,00
7.1.2.00.00-4	Superveniência de Depreciações	20.064,24	25.003,74	22.763,36	(67.831,34)	0,00
7.1.2.60.10-9	Lucro na Alienação de Bens Arrendados	0,00	0,00	0,00	72.829,94	72.829,94
8.1.3.10.10-4	Depreciação de Bens Arrendados	(18.214,27)	(24.285,72)	(24.285,72)	(6.071,43)	(72.857,14)
	Resultado Contábil	4.297,97	4.390,02	2.149,64	151,17	10.988,80

Conforme descrito na resposta ao quesito 6.1, referente à apuração da CSLL, as rendas de arrendamento mercantil, os valores de superveniência de depreciação e o lucro na alienação de bens arrendados foram oferecidos à tributação da CSLL, assim como a despesa de depreciação de bens arrendados foi deduzida da base de cálculo.

Dessa forma, para o contrato nº 5066910-0, a base de cálculo oferecida à tributação da CSLL durante toda a vigência deste contrato seria de R\$ 10.988,80, conforme se verifica no Anexo 15 e na tabela 23 a seguir:

Tabela 23

COSIF	Descrição	2014	2015	2016	2017	TOTAL
(1)	Total de Receitas	22.512,24	28.675,74	26.435,36	6.222,60	83.845,94
7.1.2.00.00-4	Rendas de Arrendamento Mercantil	2.448,00	3.672,00	3.672,00	1.224,00	11.016,00
7.1.2.00.00-4	Superveniência de Depreciações	20.064,24	25.003,74	22.763,36	(67.831,34)	0,00
7.1.2.60.10-9	Lucro na Alienação de Bens Arrendados	0,00	0,00	0,00	72.829,94	72.829,94
(2)	Total das Deduções	(18.214,27)	(24.285,72)	(24.285,72)	(6.071,43)	(72.857,14)
8.1.3.10.10-4	Depreciação de Bens Arrendados	(18.214,27)	(24.285,72)	(24.285,72)	(6.071,43)	(72.857,14)
(3)	Base de Cálculo	4.297,97	4.390,02	2.149,64	151,17	10.988,80

Conforme se verifica da tabela 24 a seguir, ao comparar o resultado contábil com a base de cálculo oferecida à tributação da CSLL apurada para o contrato nº 5066910-0, verificamos que a base de cálculo oferecida à tributação da CSLL é igual ao resultado contábil apurado:

Tabela 24

Período de Apuração	Resultado Contábil Tabela 22	Base CSLL Tabela 23	Diferença
	(A)	(B)	(C) = (B) - (A)
2014	4.297,97	4.297,97	0,00
2015	4.390,02	4.390,02	0,00
2016	2.149,64	2.149,64	0,00
2017	151,17	151,17	0,00
	10.988,80	10.988,80	0,00

Portanto, à luz do procedimento demonstrado para as operações de arrendamento mercantil analisadas nos quesitos 1 e 2, **constatamos que a CSLL foi apurada e recolhida sobre os valores dos seus resultados contábeis líquidos.**

Quesito 8) Em complemento ao quesito 7, a Itaucard deduziu das bases de cálculo da CSLL no ano de 2017 os débitos contábeis ao resultado, por insuficiência de depreciação, e excluiu os créditos por superveniência, e tal procedimento está consistente com o adotado em anos anteriores? O mesmo ocorreu com relação a estornos de superveniência e de insuficiência de saldos pendentes no encerramento de contratos? Esse procedimento foi consistente com o adotado pela Itaucard nos anos anteriores?

Resposta: Conforme descrito na resposta ao quesito 7, e com base nas planilhas de apurações mensais da CSLL referentes ao ano-calendário de 2017 (Anexo 11), verificamos que, no ano-calendário de 2017, a Itaucard (i) deduziu da base de cálculo da CSLL as despesas contábeis registradas a título de insuficiência de depreciação e (ii) não efetuou a

exclusão das receitas contábeis registradas a título de superveniência de depreciação, sendo, portanto, tributadas para fins da CSLL.

Ainda, os estornos de superveniências por ocasião do encerramento dos contratos, lançados a débito no resultado, foram contabilizados como redutores da mesma conta de receita e deduzidos das bases de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2017. Da mesma forma, os estornos de insuficiência de depreciação por ocasião do encerramento dos contratos, lançados a crédito no resultado, foram contabilizados como redutores da mesma conta de despesa de insuficiência e foram oferecidos à tributação da CSLL.

De acordo com as DIPJs dos anos de 2006 a 2013 e com as ECFs dos anos de 2014 a 2016 (Anexo 16), também foi possível constatar que a Itaucard não excluiu as receitas de superveniências e não adicionou os estornos de superveniências, assim como deduziu as despesas de insuficiências e não excluiu os estornos de insuficiências da base de cálculo da CSLL, procedimento este consistente com o adotado pela Itaucard em 2017 (sem o auto de infração), conforme descrito na resposta ao quesito 6.1.

Em síntese, a recorrente alega que a autuação que exige a adição das insuficiências de depreciação à base de cálculo da CSLL no AC 2017 é improcedente, pois não houve falta de recolhimento da contribuição.

Em seu Recurso Voluntário, detalha especificamente no capítulo "6. Improcedência da autuação por não ter havido falta de recolhimento e por acarretar duplicidade de incidências", e argumenta que, ao tributar as superveniências de depreciação em períodos anteriores, antecipou o pagamento da CSLL, compensando as insuficiências apuradas em 2017.

Argumenta também que a dinâmica dos contratos de arrendamento mercantil gera mais superveniências no início e mais insuficiências no final.

Ao tributar as superveniências nos primeiros anos, alega ter compensado a dedução das insuficiências em 2017, resultando em um saldo final zero para cada contrato.

Nesse aspecto, sustenta que a Autoridade Fiscal realizou um recorte temporal indevido, analisando apenas o AC 2017 e ignorando o histórico dos contratos de arrendamento mercantil.

Logo, afirma que, se a análise fosse feita considerando toda "a vida" dos contratos, ficaria evidente que não houve falta de recolhimento da CSLL.

Considerando a complexidade da matéria e a necessidade de aprofundar a análise da tese da recorrente, entendo ser necessária a realização de diligência, a fim de verificar a ocorrência, ou não, de dupla tributação da CSLL.

Ou seja, o objetivo é oportunizar à recorrente demonstrar que houve a inclusão e a tributação em períodos anteriores das superveniências relativas aos mesmos contratos que estão sendo considerados no AC 2017.

Assim torna-se **imperativo intimar a parte recorrente a fim de que apresente comprovações pertinentes sobre os seguintes pontos:**

1. Verificar se, para cada contrato de arrendamento mercantil, individualmente considerado durante o período autuado (AC 2017), a totalidade dos ajustes decorrentes de superveniência e insuficiência de depreciação, acumulados durante a vigência do respectivo contrato, culmina em um saldo nulo.

2. Apurar se a tributação concernente à CSLL foi efetivada sobre o resultado líquido de cada contrato, considerando a compensação integral dos ajustes mencionados, de superveniência e insuficiência.

É essencial comprovar que a tributação prévia das superveniências ocorreu de forma adequada, a fim de legitimar a exclusão das insuficiências que fundamentam o lançamento fiscal em questão.

A Autoridade Fiscal **deverá intimar a recorrente para que apresente documentação detalhada**, abrangendo todo o período de vigência dos contratos de arrendamento mercantil que geraram as insuficiências de depreciação adicionadas à base de cálculo da CSLL em 2017.

A recorrente deverá demonstrar à Autoridade Fiscal, **de forma clara e organizada**, os lançamentos de superveniência e insuficiência de depreciação, o saldo acumulado dos ajustes em cada período de apuração e o saldo final ao término de cada contrato.

Ressalto que é imprescindível demonstrar que houve a tributação anterior das superveniências de modo a tornar legítima a exclusão posterior das insuficiências justificadoras do lançamento fiscal.

Diante do exposto, **proponho a conversão do julgamento em diligência**, a fim de que a Autoridade Fiscal realize a diligência sugerida e elabore um **Parecer Conclusivo**, intimando a recorrente para eventual manifestação sobre o resultado da diligência no prazo de 30 (trinta) dias.

É a minha proposta.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz