



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721239/2019-92
RESOLUÇÃO	3301-001.957 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO ITAUCARD S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto vencedor, vencido o Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto (relator) que dava provimento parcial ao recurso voluntário, reconhecendo a decadência de todos os períodos de apuração lançados, salvo dezembro de 2014 bem como para afastar a qualificadora da multa de ofício. Designado o Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede para redigir o voto vencedor. Julgamento iniciado em setembro/2024.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator *Ad hoc*

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente e redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Aniello Miranda Aufiero Junior, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

Em razão da extinção do mandato do Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto por força da Portaria CARF MF nº 949, de 30 de abril de 2025, foi designado como redator *ad hoc* o Conselheiro Bruno Minoru Takii, o qual se serviu das minutas de ementa, relatório e voto inseridos pelo Relator original, a seguir reproduzidas.

RELATÓRIO

1.1. Trata-se de lançamento de ofício de PIS e COFINS com consectários legais (inclusive multa qualificada) apurados no ano de 2014.

1.2. Para tanto, narra o Termo de Verificação Fiscal que acompanha o lançamento de ofício:

1.2.1. A base de cálculo do PIS/COFINS das companhias de arrendamento mercantil *“são, obviamente, as operações de arrendamento mercantil”* (...) porém, *“o Itaucard não informou nenhum faturamento de suas receitas das operações de arrendamento mercantil (...) informando apenas as despesas, as quais foram majoradas irregularmente”*;

1.2.2. *“Os ESTORNOS nas contas das receitas de arrendamento e, por conseguinte, nas bases de cálculo das contribuições, caracterizaram, em tese, fraude, sonegação ou crime contra a ordem tributária, uma vez que o contribuinte tenta modificar as características essenciais do fato gerador do PIS e da Cofins”*;

1.2.1.1. Alterar a natureza jurídica da operação de arrendamento mercantil financeiro para venda trata-se de ardis para inclusão da operação no artigo 3 § 2º da Lei 9.718/98;

1.2.3. *“Para as instituições financeiras, o regime de apuração do PIS e da COFINS é cumulativo, sendo definitiva a apuração mensal, e como tal não podem ser aceitos e conseqüentemente devem ser glosados quaisquer ajustes relativos a períodos de apuração anteriores”*;

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

1.2.5. *“O Itaucard, além de não estar recolhendo as contribuições de PIS e de COFINS sobre as receitas obtidas nas operações de arrendamento mercantil, reduziu intencionalmente da base de cálculo dessas contribuições vultosos valores (por meio de estornos indevidos), reduzindo assim a base de cálculo referente a outras atividades lucrativas da instituição financeira: operações, como por exemplo as de cartões de crédito, rendas de empréstimo, rendas de prestação de serviços, entre outras”*;

1.2.6. *“Em decorrência do evidente intuito de fraude e sonegação são lançados o PIS e COFINS também do ano calendário de 2014, mesmo após 5 anos do fato gerador, de acordo com o § 4º, art. 150 do Código Tributário Nacional”*.

1.3. Intimada, a **Recorrente** apresentou impugnação em que alega:

1.3.1. Seguiu a legislação contábil e fiscal (em especial IN SRF 247/02) na determinação da base de cálculo do PIS/COFINS;

1.3.1.1. Embora revogado, o Anexo I da IN SRF 247/02 “*continuou a guiar a determinação da base de cálculo das duas contribuições*” tanto que a própria fiscalização deste (anexo) se utiliza para determinar a base de cálculo do lançamento e, portanto, deve ser respeitado para a fixação da base de cálculo das contribuições;

1.3.1.2. As operações de arrendamento mercantil tiveram início antes do final da vigência do Anexo I da IN SRF 247/02;

1.3.2. É legalmente (Leis 4.549/64 e 6.099/74) obrigada a seguir as determinações do BACEN e da CMN nas operações de arrendamento mercantil;

1.3.3. O simples fato de ter seguido normas do Órgão de Fiscalização exclui qualquer possibilidade de incidência das multas;

1.3.4. As superveniências de depreciação integram as bases de cálculo do PIS/COFINS e foram oferecidas à tributação no decorrer dos contratos;

1.3.5. Os estornos das superveniências de depreciação somente poderiam ser debitados das mesmas contas em que foram creditados;

1.3.6. Boa parte das receitas da **Recorrente** são decorrentes de venda do ativo imobilizado, isenta das contribuições, *ex vi* artigo 3º § 2º da Lei 9.718/98 c.c. artigo 3º da Lei 6.099/74;

1.3.7. Não há norma que determine a inclusão das superveniências de depreciação na base de cálculo das contribuições e se houvesse seria inconstitucional pois tais ajustes contábeis (anulações de receitas contábeis escriturais) não correspondem à receitas;

1.3.8. Salvo a competência de dezembro de 2019, os demais créditos das contribuições encontram-se decaídos uma vez que no período em referência informou receitas auferidas em 2014 e recolheu tributos aos cofres públicos, conforme DARFs coligidos aos autos;

1.3.9. A superveniência de depreciação (que representa uma diferença positiva entre o valor presente do arrendamento e o valor contábil) integra a base de cálculo do PIS/COFINS pois deve ser registrada à crédito no resultado no curso do contrato e, posteriormente, quando encerrado o contrato, debitado na mesma conta contábil;

1.3.9.1. A insuficiência de depreciação (diferença negativa entre o valor presente do arrendamento e o valor contábil) são diminuídas da base de cálculo no curso do contrato, porém, quando encerrado o contrato e

estornado é creditado na conta e compõe a base de cálculo das contribuições;

1.3.9.2. *“Os ganhos decorrentes da alienação de bens do permanente são excluídos da base de cálculo nas respectivas linhas de lucros, na baixa de bens do ativo permanente, integrando o total de “Outras exclusões (sem COSIF específico)”, separadamente das depreciações e das “superveniências” e “insuficiências de depreciação”, bem como dos seus ajustes para mais e para menos”;*

1.3.10. Quando o VRG é antecipado ou diluído ele é registrado como antecipação de venda, porém não é tributado pois se trata de valores recebidos pela venda do ativo;

1.3.10.1. Ao final do contrato o VRG é transferido para conta de resultado juntamente com a baixa do saldo residual do custo de aquisição (diferença entre o custo de aquisição e o valor não depreciado);

1.3.11. A fiscalização não levou em consideração as deduções legais das despesas de arrendamento e, tampouco, a inexistência de novos contratos de arrendamento firmados pela **Recorrente** que, acaso existentes equivaleriam aos estornos das superveniências;

1.3.12. *“O valor líquido de todos os movimentos a crédito e a débito de receitas, ocorridos durante o prazo do contrato, é rigorosamente igual às efetivas receitas de arrendamento geradas por esse contrato, que, portanto, são integralmente tributadas após as deduções legais”;*

1.3.13. À data dos lançamentos contábeis não havia norma legal que determinasse (ao menos até maio de 2014 com a edição da Lei 12.973/2014) a exclusão dos ajustes de superveniências e insuficiências de depreciação da base de cálculo das contribuições;

1.3.14. Por força do princípio da segurança jurídica e da proibição do *venire contra factum proprio*, a legislação que rege a matéria deve prevalecer sobre os dispositivos legais;

1.3.15. Caso a fiscalização houvesse analisado contrato a contrato ao invés de a receita global de um período, chegaria à conclusão de que toda a receita tributável foi paga;

1.3.16. O legislador ordinário pode limitar o campo de incidência das contribuições, por este motivo não há que se falar em imposição constitucional de inclusão ou exclusão de ingressos na base de cálculo das contribuições;

1.3.17. Esta Casa afastou o lançamento de ofício de períodos anteriores contra a mesma **Recorrente**;

1.3.18. Não ocultou qualquer informação da fiscalização, apenas seguiu expressamente o que determina a legislação;

1.3.18.1. Não há imputação de qualquer negócio simulado, a fiscalização meramente discorda da forma de contabilização;

1.3.18.2. A simples discussão jurídica acerca da legislação tributária não configura dolo ou fraude suficiente ao agravamento da multa;

1.3.18.3. A alteração da redação do artigo 44 da Lei 9.430/96 não implicou a possibilidade de agravamento da multa sem a prova do intuito doloso ou fraudulento;

1.3.18.4. As circunstâncias descritas nos artigos 67 e 68 da Lei 4.502 devem guiar o intérprete na aferição do dolo, isto é, a existência do dolo depende do enquadramento das circunstâncias de fato nas hipóteses legais dos artigos 67 e 68 e, no presente caso, as circunstâncias de fato não se enquadram nos tipos legais;

1.3.18.5. *“A multa qualificada pressupõe ciência da ilicitude e intuito de fraudar a lei através de ato que sabe ser ilícito, o que está muito distante das situações de mero erro de direito”;*

1.3.19. Descabida a incidência da SELIC sobre as multas.

1.4. A DRJ Rio de Janeiro manteve integralmente o lançamento de ofício, porquanto:

1.4.1. A base de cálculo do PIS/COFINS no presente caso é representada pela receita bruta do arrendamento subtraída das despesas do arrendamento que equivalem ao VRG;

1.4.2. Se apuradas no regime mensal, as receitas tributadas deveriam ser pagas mensalmente, porém foi constatado pela fiscalização que não houve qualquer pagamento de PIS e COFINS nos contratos de arrendamento fiscalizados;

1.4.3. A legislação fiscal não tem o condão de afastar a incidência tributária;

1.4.3.1. O Plano COSIF instituído pelo BCB não teve por intenção definir aspectos tributários;

1.4.4. *“Tudo que pode afetar a base de cálculo das contribuições PIS/Cofins, no tocante aos arrendamentos mercantis financeiros, a partir da disciplina contábil das instituições financeiras definida pelo CVM/Banco Central, são os ajustes mensais acima definidos. A baixa do bem no ativo permanente, no encerramento do contrato, tenha havido lucro ou prejuízo na alienação do bem, não altera os resultados apurados durante todo o período contratual, para fins de tributação pelo PIS/Cofins”;*

1.4.5. O valor do contrato (correspondente ao valor do bem arrendado) foi integralmente depreciado no curso do contrato, logo, a baixa do valor do bem (correspondente ao valor do contrato) no final do contrato é descabido;

1.4.6. A IN SRF 247/02 (em que o Anexo I encontrava-se revogado no momento do fato gerador) determinava a base de cálculo das contribuições exatamente como a lei o faz;

1.4.7. O artigo 7º inciso V da IN RFB 1285/12 e artigo 3º § 2º inciso IV da Lei 9.718/98 apenas excluem *“da receita bruta (ou isenta) a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente, nada se referindo à baixa ou ao Lucro na Alienação de Bens Arrendados”*;

1.4.8. O porte da **Recorrente**, o volume das operações, o montante excluído à tributação, a descrição confusa das operações na ECD-Contribuições e a habitualidade da conduta demarcam o intuito doloso da conduta a qualificar a multa de ofício;

1.4.9. É legal a incidência de juros de mora sobre multa de ofício;

1.4.10. O dolo e a fraude perpetradas pela **Recorrente** atraem a incidência do artigo 173 inciso I do CTN, afastando qualquer alegação de decadência;

1.4.10.1. O não pagamento das contribuições com relação à atividade de arrendamento mercantil financeira também deslocam o início do prazo decadencial para aquela forma descrito no artigo 173 inciso I do CTN.

1.5. Não resignada, a **Recorrente** busca guarida nesta Casa em peça que reitera o quanto descrito em Impugnação e destaca:

1.5.1. Os saldos negativos das bases de cálculo do PIS/COFINS no período em referência não são formados por estornos de superveniência mas por fatores inerentes ao mercado e que escapam ao seu controle;

1.5.2. O Acórdão recorrido confundiu as receitas de depreciação com as despesas de depreciação, o que não é correto;

1.5.3. Termo de Constatação emitido pela KPMG atesta que não deduziu em duplicidade as despesas de arrendamento ou valores de superveniência de depreciação;

1.5.4. O mesmo Termo destaca substancial diminuição nos contratos de arrendamento entabulados entre os anos de 2010 e 2014;

1.5.5. Não é possível utilizar características pessoais do contribuinte para a fixação do dolo;

1.5.6. A afirmação de que o valor estornado foi maior que o valor reconhecido no curso do contrato baseia-se em provas produzidas noutro processo;

1.5.7. O Termo de Constatação emitido pela KPMG é prova nova porque produzida após o transcurso do prazo para apresentação da impugnação.

1.6. Intimada, a **Recorrida** apresentou contrarrazões, em que alega:

1.6.1. Não é possível imaginar que um banco aufera centenas de milhões de reais de lucro nas operações de arrendamento mercantil e declare base de cálculo negativa de PIS/COFINS;

1.6.2. A **Recorrente** desconta por duas vezes o valor do bem, uma no curso do contrato de arrendamento e uma segunda ao final do contrato;

1.6.3. A **Recorrente** não ofereceu a tributação os valores auferidos mês a mês a título de remuneração pelo PIS/COFINS;

1.6.4. *“Os estornos mensais relativos aos contratos encerrados não podem reduzir a base de cálculo do PIS e da COFINS e por isso foram glosados”;*

1.6.5. *“Não havia uma cobrança integral da receita de superveniência e que depois precisasse ser anulada, para atingir neutralidade, ao final do contrato, como defende o Banco”;*

1.6.6. Não há glosa de isenção com a venda de ativo permanente, conforme demonstra a linha 08B, linha 6 do DACON;

1.6.7. *“A baixa contábil dos bens não interfere na apuração das contribuições, pois suas contrapartidas não ocorrem em “rendas de arrendamento” nem em “despesas de arrendamento”, mas sim em “Disponibilidades” ou “Bens Arrendados”;*

1.6.8. *“A mera classificação contábil, realizada por estornos de lançamentos contábeis, não tem o poder de transformar operações definidas por conceitos econômicos e jurídicos, em outros tipos de operações”;*

1.6.9. Nem a IN SRF 247/02 e, tampouco a IN RfB 1.285/2012 permitiam a exclusão do valor do bem arrendado ao final do contrato de arrendamento;

1.6.10. *“Excluir valores contábeis que permitiram determinar e aferir o resultado das operações de arrendamento mercantil das bases de cálculo das contribuições sociais no decorrer das operações, além de ilógico é ilegal, e, quando tal procedimento é realizado exclusivamente para reduzir as contribuições sociais devidas, constitui sonegação e fraude, nos termos dos Arts. 71 e 72, da Lei 4.502/64 e crime contra ordem tributária, nos termos do Art. 1º, inciso II, da Lei 8.137/90”;*

1.6.11. *“Constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, deve ser aplicado o art. 173 do CTN, que define como termo a quo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”;*

1.6.11.1. *“Em relação à atividade objeto da autuação – arrendamento mercantil – não houve qualquer pagamento de tributo”.*

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Bruno Minoru Takii**, Redator *ad hoc*

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pela Relatora original, o Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

2.1. De saída, forte na Súmula 108 desta Casa c.c. artigo 101 do RICARF não conheço do Recurso Voluntário no tema **INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO**.

2.1.1. Ademais, tendo em mente que o tema da **DECADÊNCIA** se confunde em larga medida com o tema do **DOLO** ambos serão tratados ao final desta peça.

2.2. Embora aparente complexo, o tema é simples: a **Recorrente** é sociedade que entabula com seus clientes contratos de **ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO**, recebendo, mensalmente contraprestação composta de Valor Residual Garantido e Lucro da operação, oferecendo este valor à tributação, segunda alega. Ao final do contrato a **Recorrente** estorna valores a título de superveniência de depreciação em sua contabilidade. Para a **Recorrente** tal procedimento encontra-se de acordo com as regras contábeis e visam evitar a dupla tributação da operação. Já para a fiscalização o lançamento das superveniências de depreciação ao final dos contratos reduz, artificial e ilegalmente, a base de cálculo de PIS e COFINS.

2.2.1. Receita, nos termos de Precedente Vinculante do Egrégio Sodalício, é “*o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições*” (RE 606107 / RS) que, suprimidas redundâncias, significa aquisição de relação jurídica apreciável economicamente, claro, relação jurídica positiva, que concede direitos ao titular. Assim, para se afirmar que uma pessoa auferiu receita, é necessário que tenha ingressado no patrimônio desta pessoa relação jurídica nova, positiva e com valor econômico.

2.2.1.1. Todavia, não basta para a qualificação de receita que os valores auferidos pela **Recorrente** sejam ingresso financeiro, deve ser decorrente de sua atividade principal, que é o arrendamento mercantil financeiro.

2.2.2. No arrendamento mercantil financeiro o arrendador cede a posse de bem ao arrendatário que, em contrapartida paga valores àquele. Os valores que o arrendatário paga ao arrendador podem ser subdivididos em dois: a) juros remuneratórios e b) valor residual garantido.

2.2.2.1. Desta forma, a arrendadora ao contratar o arrendamento mercantil adquire em seu patrimônio dois direitos inconfundíveis: 1) de propriedade e posse indireta do bem arrendado, 2) de um crédito equivalente ao VRG mais a taxa de remuneração pelo serviço financeiro. Ambos os direitos, que a princípio configuram receita distinta, devem ser analisados separadamente.



2.2.3. Não há incidência das contribuições na aquisição da propriedade do bem arrendado; não se trata de ingresso financeiro e, tampouco, a propriedade tem caráter de permanência, ou a arrendadora transfere o bem arrendado ao arrendatário, caso ele exerça opção de compra, ou vende a terceiros (artigo 14 incisos I e II da Resolução BACEN 2309/96).

2.2.3.1. Na parte financeira (totalidade das contraprestações recebidas pelo arrendador) o legislador optou por não tributar as despesas de arrendamento (artigo 1º inciso III alínea 'd' da Lei 9.701/98). A despesa de arrendamento também não necessariamente equivale ao VRG, mas a parte do custo que a arrendadora dispende na aquisição do bem. Todavia, regra geral, as arrendadoras *repassam* a parcela do custo da aquisição do bem à arrendatária por meio do VRG (e não precisariam fazê-lo, tendo em vista a ampla liberdade dos contratantes no tema). Portanto, financeiramente, e de forma mediata, o valor pago a título de VRG é um dos valores a serem deduzidos da base de cálculo das contribuições no curso do contrato.

2.2.4. Em suma, a **Recorrente** não tributa a entrada do direito real de propriedade do veículo automotor em seu patrimônio. Na entrada das receitas pecuniárias a **Recorrente** não tributa as despesas de arrendamento que, para a **Recorrente** equivalem ao valor residual

garantido. Comprova o alegado o roteiro apresentado pela **Recorrente** em que esta claramente separa o VRG, o valor do veículo e a remuneração pelo financiamento:

COSIF		Nomenclatura	Entrada	!ª Fechto	Mês 1	Mês 2
17110000	ARREND.A RECEBER-REC.INT	(+)Arrendamentos a Receber	23.852,40	23.852,40	23.454,86	23.057,32
17110000	WO - ARREND.A RECEBER-REC.INT	(-) WO Arrendamentos a Receber				
17195001	(-) RENDAS APR.ARREND.FINANC.A REC.-REC.INTER	(-) RAP de Arrendamento	(21.324,19)	(21.324,19)	(20.968,78)	(20.613,37)
17195001	WO - (-) RENDAS APR.ARREND.FINANC.A REC.-REC.INTER	(+) WO RAP de Arrendamento				
17510002	VALORES RESIDUAIS A REALIZAR	(+)VRG a Realizar	35.990,80	35.990,80	35.990,80	35.990,80
17510002	WO - VALORES RESIDUAIS A REALIZAR	(-) WO VRG a Realizar				
17595003	(-) VALORES RESIDUAIS A BALANCEAR	(-) VRG a Balancear	(35.990,80)	(35.990,80)	(35.990,80)	(35.990,80)
17595003	WO - (-) VALORES RESIDUAIS A BALANCEAR	(+)WO VRG a Balancear				
23210705	VEICULOS E AFINS	(+) Imobilizado de Arrendamento	39.990,00	39.990,00	39.990,00	39.990,00
23210705	WO - VEICULOS E AFINS	(-) WO Imobilizado de Arrendamento				
23290000	(-) DEPREC. ACUMULADA DE BENS ARREND.FINANC.	(-) Depreciação Acumulada	-	(740,32)	(1.480,88)	(2.221,44)
23290000	WO (-) DEPREC. ACUMULADA DE BENS ARREND.FINANC.	(+) WO Depreciação Acumulada				
49908008	CREDORES POR ANTECIPAÇÕES DE VALOR RESIDUAL	(-) Fundo de Resgate Recebido	(10.660,00)	(10.660,00)	(11.082,18)	(11.504,36)
49908008	WO - CREDORES POR ANTECIPAÇÕES DE VALOR RESIDUAL	(+) WO Fundo de Resgate Recebido				
		Valor Contábil	31.858,21	31.117,89	29.913,02	28.708,15
23230008	SUPERVENIENCIAS DE DEPRECIAÇÕES	(+/-)Superv/Insufic. de Depreciação	-	853,39	1.740,84	2.607,41
23230008	WO SUPERVENIENCIAS DE DEPRECIAÇÕES	(+/-) WO Superv/Insufic. de Depreciação	-	-	-	-
Valor Presente Financeiro			31.858,21	31.971,28	31.653,86	31.315,56
COSIF		Demonstração de Resultado	Entrada	!ª Fechto	Mês 1	Mês 2
71210001	RENDAS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL	(+)Rendas Apropriadas	-	853,39	1.242,86	1.221,98
71260109		(+) CP, Multas e Mora	-	-	-	-
		(+)Superveniência de Depreciação	-	-	-	-
		(+)Lucro na alienação	-	-	-	-
81310104	DEPRECIAÇÃO DE BENS ARRENDADOS	(-)Despesa de Depreciação	-	(740,32)	(740,56)	(740,56)
Resultado da operação			-	113,07	502,30	481,42
Fluxo Financeiro						
Recebimento de FRA (VRG)			10.660,00	-	422,18	422,18
Recebimento de CPA (Contraprestação)			-	-	397,54	397,54
Total			10.660,00	-	819,72	819,72

2.2.5. No curso do financiamento, portanto, a **Recorrente** recebe a contraprestação composta do VRG e da receita financeira contudo ela deduz do montante a pagar de PIS/COFINS a depreciação do bem arrendado, pagando as contribuições pela diferença, conforme planilha por si coligida aos autos:

Base de Cálculo do PIS/PASEP da COFINS		200910	200911	200912	201001
(01) Total das Receitas		2.096,25	1.221,98	1.232,49	1.227,30
7.1.2.00.00-4/0000	RENDAS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL	2.096,25	1.221,98	1.232,49	1.227,30
7.1.2.10.00-1/0000	RENDAS DE ARRENDAM.FINANC.- RECURSOS INTERNOS	2.096,25	1.221,98	1.232,49	1.227,30
71300010030016	- SUPERVENIENCIA DE DEPRECIACAO	1.740,84	866,57	877,08	871,89
71300010050016	- COM.PERMANENCIA-CN-R.INT.				
71300010050036	- CP-CN-MULTA IGPM+1 X CA-6				
71300010050056	- CP-CN-DELTA IGPM+1 X CA-6				
71300010060026	- COMISSAO PERMANENCIA-CN				
71300010060046	- CP-CN-MULTA IGPM+1 X CA-6				
71300010060086	- CP-CN-DELTA IGPM+1 X CA-6				
71300060010015	- LUCROS-ALIEN.BENS ARRENDOS-VRG				
71300070010023	- RDAS APROPR.-RI-PORT.140				
		355,41	355,41	355,41	355,41
(03) Total das Deduções		(1.480,88)	(740,56)	(740,56)	(740,56)
8.1.3.00.00-4/0000	DESPESAS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL	(1.480,88)	(740,56)	(740,56)	(740,56)
8.1.3.10.10-4/0000	DEPRECIACAO DE BENS ARRENDADOS	(1.480,88)	(740,56)	(740,56)	(740,56)
81390010010015	- DEPRECIACAO DE BENS ARRENDADOS	(1.480,88)	(740,56)	(740,56)	(740,56)
(05) Total Outras Exclusões		0,00	0,00	0,00	0,00
7.1.2.00.00-4/0000	RENDAS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL	0,00	0,00	0,00	0,00
7.1.2.60.00-6/0000	LUCRO NA ALIENACAO DE BENS ARRENDADOS	0,00	0,00	0,00	0,00
71300060010015	- LUCROS-ALIEN.BENS ARRENDOS-VRG				
Base de Cálculo (01) - (03)		615,37	481,42	491,93	486,74
Cálculo da Contribuição para o PIS - Alíquota 0,65%		4,00	3,13	3,20	3,16
Cálculo da Cofins - Alíquota 4%		24,61	19,26	19,68	19,47

2.2.5.1. Acontece que ao final da operação a **Recorrente** debita novamente da base de cálculo do PIS/COFINS o VRG recebido:

Base de Cálculo do PIS/PASEP da COFINS		201409	Total
(01) Total das Receitas		9,49	57.730,85
7.1.2.00.00-4/0000	RENDAS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL	9,49	57.730,85
7.1.2.10.00-1/0000	RENDAS DE ARRENDAM.FINANC.- RECURSOS INTERNOS	9,49	57.730,85
71300010030016	- SUPERVENIENCIA DE DEPRECIACAO	(36.336,31)	-
71300010050016	- COM.PERMANENCIA-CN-R.INT.	-	32,34
71300010050036	- CP-CN-MULTA IGPM+1 X CA-6	-	143,48
71300010050056	- CP-CN-DELTA IGPM+1 X CA-6	-	38,33
71300010060026	- COMISSAO PERMANENCIA-CN	-	30,46
71300010060046	- CP-CN-MULTA IGPM+1 X CA-6	-	135,15
71300010060086	- CP-CN-DELTA IGPM+1 X CA-6	-	36,10
71300060010015	- LUCROS-ALIEN.BENS ARRENDOS-VRG	35.990,80	35.990,80
71300070010023	- RDAS APROPR.-RI-PORT.140	355,00	21.324,19
(03) Total das Deduções		0,00	(39.990,00)
8.1.3.00.00-4/0000	DESPESAS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL	0,00	(39.990,00)
8.1.3.10.10-4/0000	DEPRECIACAO DE BENS ARRENDADOS	0,00	(39.990,00)
81390010010015	- DEPRECIACAO DE BENS ARRENDADOS	0,00	(39.990,00)
(05) Total Outras Exclusões		35.990,80	35.990,80
7.1.2.00.00-4/0000	RENDAS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL	35.990,80	35.990,80
7.1.2.60.00-6/0000	LUCRO NA ALIENACAO DE BENS ARRENDADOS	35.990,80	35.990,80
71300060010015	- LUCROS-ALIEN.BENS ARRENDOS-VRG	35.990,80	35.990,80
Base de Cálculo (01) - (03)		(35.981,31)	(18.249,95)
Cálculo da Contribuição para o PIS - Alíquota 0,65%		(233,88)	(118,62)
Cálculo da Cofins - Alíquota 4%		(1.439,25)	(730,00)

2.2.5.2. Note que o valor total de deduções (linha 03) é exatamente igual ao valor do bem arrendado (conforme planilha de fls. 938), e o valor deduzido no último período é o VRG:

COSIF	Nomenclatura	Entrada
17110000	ARREND.A RECEBER-REC.INT	(+)Arrendamentos a Receber 23.852,40
17110000	WO - ARREND.A RECEBER-REC.INT	(-) WO Arrendamentos a Receber
17195001	(-) RENDAS APR.ARREND.FINANC.A REC.-REC.INTER	(-) RAP de Arrendamento (21.324,19)
17195001	WO - (-) RENDAS APR.ARREND.FINANC.A REC.-REC.INTER	(+) WO RAP de Arrendamento
17510002	VALORES RESIDUAIS A REALIZAR	(+)VRG a Realizar 35.990,80
17510002	WO - VALORES RESIDUAIS A REALIZAR	(-) WO VRG a Realizar
17595003	(-) VALORES RESIDUAIS A BALANCEAR	(-) VRG a Balancear (35.990,80)
17595003	WO - (-) VALORES RESIDUAIS A BALANCEAR	(+)WO VRG a Balancear
23210705	VEICULOS E AFINS	(+) Imobilizado de Arrendamento 39.990,00
23210705	WO - VEICULOS E AFINS	(-) WO Imobilizado de Arrendamento
23290000	(-) DEPREC. ACUMULADA DE BENS ARREND.FINANC.	(-) Depreciação Acumulada -
23290000	WO (-) DEPREC. ACUMULADA DE BENS ARREND.FINANC.	(+) WO Depreciação Acumulada
49908008	CREDORES POR ANTECIPAÇÕES DE VALOR RESIDUAL	(-) Fundo de Resgate Recebido (10.660,00)
49908008	WO - CREDORES POR ANTECIPAÇÕES DE VALOR RESIDUAL	(+) WO Fundo de Resgate Recebido
	Valor Contábil	31.858,21

2.2.5.3. De forma mais detida. A célula BK4 da última planilha coligida aos autos indica que o valor total das rendas de arrendamento mercantil tributadas é de R\$ 57.730,85. O valor da célula BK4 também corresponde ao valor do VRG (R\$ 35.990,00), somado à contraprestação contratual (R\$ 21.324,19) mais outras rubricas (comissão de permanência, multas, etc) recebidas durante o contrato:

Base de Cálculo do PIS/PASEP da COFINS		Total
(01) Total das Receitas		57.730,85
7.1.2.00.00-4/0000 RENDAS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL		57.730,85
7.1.2.10.00-1/0000 RENDAS DE ARRENDAM.FINANC.- RECURSOS INTERNOS		57.730,85
71300010030016 - SUPERVENIENCIA DE DEPRECIACAO		-
71300010050016 - COM.PERMANENCIA-CN-R.INT.		32,34
71300010050036 - CP-CN-MULTA IGPM + 1 X CA-6		143,48
71300010050056 - CP-CN-DELTA IGPM + 1 X CA-6		38,33
71300010060026 - COMISSAO PERMANENCIA-CN		30,46
71300010060046 - CP-CN-MULTA IGPM + 1 X CA-6		135,15
71300010060086 - CP-CN-DELTA IGPM + 1 X CA-6		36,10
71300060010015 - LUCROS-ALIEN.BENS ARRENDOS-VRG		35.990,80
71300070010023 - RDAS APROPR.-RI-PORT.140		21.324,19

2.2.5.3.1. Assim, o valor total de receitas oferecidas à tributação durante o contrato era composto (na maior parte) do valor do VRG somado ao valor da remuneração.

2.2.5.4. No curso do contratual, a **Recorrente** deduziu das receitas não o valor do VRG (R\$ 35.990,00) mas os encargos de depreciação do veículo (R\$ 39.990,00):

(03) Total das Deduções	(39.990,00)
8.1.3.00.00-4/0000 DESPESAS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL	(39.990,00)
8.1.3.10.10-4/0000 DEPRECIACÃO DE BENS ARRENDADOS	(39.990,00)
81390010010015 - DEPRECIACAO DE BENS ARRENDADOS	(39.990,00)

2.2.5.4.1. Além da dedução estar escrito na linha/conta de depreciação de bens arrendados (a demonstrar que estes foram descontados), mês a mês o valor dos encargos de depreciação é exatamente igual ao valor da depreciação do bem na apuração contábil do contrato:

Base de Cálculo do PIS/PASEP da COFINS							
		200910	200911	200912	201001	201002	
(03) Total das Deduções		(1.480,88)	(740,56)	(740,56)	(740,56)	(740,56)	
8.1.3.00.00-4/0000 DESPESAS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL		(1.480,88)	(740,56)	(740,56)	(740,56)	(740,56)	
8.1.3.10.10-4/0000 DEPRECIACÃO DE BENS ARRENDADOS		(1.480,88)	(740,56)	(740,56)	(740,56)	(740,56)	
81390010010015 - DEPRECIACAO DE BENS ARRENDADOS		(1.480,88)	(740,56)	(740,56)	(740,56)	(740,56)	
15 23210705 VEICULOS E AFINS	(+) Imobilizado de Arrendamento	39.990,00	39.990,00	39.990,00	39.990,00	39.990,00	39.990,00
16 23210705 WO - VEICULOS E AFINS	(-) WO Imobilizado de Arrendamento						
17 23290000 (-) DEPREC. ACUMULADA DE BENS ARREND. FINANC.	(-) Depreciação Acumulada	-	(740,32)	(1.480,88)	(2.221,44)	(2.962,00)	(3.702,56)

2.2.5.4.2. Com isto temos que, no curso do contrato a **Recorrente** descontou do valor financeiro do arrendamento (VRG + contraprestação) o valor do veículo.

2.2.5.5. Acontece que ao final do contrato a **Recorrente** desconta o VRG:

Base de Cálculo do PIS/PASEP da COFINS		Total
(03) Total das Deduções		(39.990,00)
8.1.3.00.00-4/0000 DESPESAS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL		(39.990,00)
8.1.3.10.10-4/0000 DEPRECIACÃO DE BENS ARRENDADOS		(39.990,00)
81390010010015 - DEPRECIACAO DE BENS ARRENDADOS		(39.990,00)
(05) Total Outras Exclusões		35.990,80
7.1.2.00.00-4/0000 RENDAS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL		35.990,80
7.1.2.60.00-6/0000 LUCRO NA ALIENAÇÃO DE BENS ARRENDADOS		35.990,80
71300060010015 - LUCROS-ALIEN.BENS ARRENDOS-VRG		35.990,80

2.2.6. Por este motivo a base de cálculo do PIS e da COFINS do contrato (novamente) coligido *sponte sua* pela **Recorrente** demonstra base de cálculo negativa em R\$ 18.249,95, quando deveria ser positiva em R\$ 23.852,40, que é o valor recebido por si como contraprestação ao contrato:

Valor Financeiro a receber	
Contraprestação do arrendamento	23.852,40
VRG (*)	35.990,80
Total	59.843,20
(*)	
No ato	10.660,00
Diluído - prazo contratual 60 x R\$ 186,66	11.199,60
Total recebido	21.859,60

2.2.7. Duas são as relações jurídicas, uma com o bem arrendado e outra com o crédito. Tanto que o legislador ordinário trata em momento distintos a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS i) das receitas decorrentes da venda de ativo imobilizado (artigo 3º § 2º inciso IV da Lei 9.718/98) e ii) das despesas de arrendamento mercantil (artigo 1º inciso III alínea 'd' da Lei 9.701/98) - fossem a mesma receita, uma exclusão bastaria. Com isto temos que, a depreciação do valor do bem arrendado em absolutamente nada impacta no montante a recolher de PIS/COFINS e não pode ser descontada (como de fato foi) da base de cálculo das contribuições.

2.2.7.1. E ainda que assim não fosse, ainda que o crédito decorrente do VRG e o valor do bem arrendado fossem uma coisa só; admitir que a **Recorrente** desconte a depreciação do bem, que *por hipótese* equivale ao VRG, no curso do contrato e, posteriormente, ao final do contrato desconte o valor do VRG é admitir que ela pode fazê-lo por duas vezes.

2.2.8. Por mais que a **Recorrente** alegue que a superveniência de depreciação, descontada da base de cálculo das contribuições, seja outra coisa, que não o valor do veículo, as planilhas acima revelam o contrário. Ademais, a planilha de fls. 738 (com todos os contratos encerrados em 2014) demonstra que em 72,59% dos casos o valor da superveniência de depreciação é idêntico ao valor do veículo:

Valor do Bem	Superveniência / Insuficiência de Depreciação		
21.000,00	21.000,00	VERDADEIRO	189246
27.789,00		FALSO	71449
31.326,00		FALSO	260695
22.236,00	22.236,00	VERDADEIRO	72.59287673
20.400,00	20.400,00	VERDADEIRO	

2.2.8. Desta feita, com a máxima vênia aos esforços da **Recorrente**, o lançamento era mesmo de rigor, como bem apontou o Acórdão recorrido, ao afastar os argumentos contábeis para modificar a base de cálculo das contribuições (e que aqui se utiliza como razões de decidir):

Depreende-se da legislação pertinente ao caso do arrendamento mercantil, que tanto a Cofins quanto o PIS incidem de forma cumulativa sobre o faturamento, entendido este como receita bruta, com alíquota de 4% (Cofins) e 0,65% (PIS). A idéia central para nortear a solução do contencioso é justamente essa: a base de

cálculo do PIS/Cofins é a receita bruta (RB), a teor do que dispõem os art. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98. Assim, se a legislação encerrasse aí a disciplina da base de cálculo, o tributo seria simplesmente 4% da RB (Cofins) ou 0,65% da RB (PIS), que redundaria em **tributar a soma das contraprestações e demais pagamentos** no caso do arrendamento mercantil.

No entanto, a legislação autoriza **deduzir ou excluir** da receita bruta certas despesas. É necessário sublinhar que apenas parcelas **expressamente autorizadas pela lei tributária** podem reduzir a base de cálculo (RB), não sendo possível produzir tal efeito mediante “interpretação” de instrução normativa ou de normas contábeis.

Ora, a legislação previamente citada indica os casos de dedução ou exclusão da receita bruta, sendo relevante sublinhar a alínea ‘d’, do inciso III, do art. 1º, da Lei nº 9.701/98, que autoriza **“deduzir da receita bruta operacional auferida no mês as despesas de arrendamento mercantil”**. Assim, a base de cálculo do PIS/Cofins no caso, quando não há outras deduções ou exclusões, seria simplesmente:

Base de Cálculo=Receita Bruta – Despesas de arrendamento mercantil

Deste ponto de vista, no exemplo da Fiscalização (*já discutido no processo 16327.720004/2018-01, pois relativo a período anterior*), também analisado pela Impugnante, se fosse possível tributar pelo PIS/Cofins numa única incidência, seria apurado para base de cálculo (v. dados do contrato na imagem de fl. 965):

Receita Bruta = $(60 \times 384,94) + 28.580,60 = 51.677,00$

BC = $51.677,00 - 43.580,60 = 8.096,40$

Tal é o valor obtido pela Fiscalização, mas de outro modo. Isto se apresenta como se fosse um “lucro operacional” com o contrato de arrendamento, porém, esta expressão deve ser vista entre aspas – *de um ponto de vista conceitual* –, embora deva resultar ao final uma base de cálculo com aquele valor. Observe-se ainda que este é o resultado apresentado à fl. 2079 (planilha em arquivo não-paginável) pelo próprio contribuinte em seu “Roteiro Contábil” (v. imagem parcial abaixo):

Porém, incidem as contribuições do PIS/Cofins mensalmente, daí que a “despesa” de 43.580,60 (correspondente ao valor do veículo arrendado) deva ser apropriada na forma de depreciação mensal (aí, sim, verdadeira despesa dedutível por força da alínea ‘d’, do inciso III, do art. 1º, da Lei nº 9.701/98, citado mais acima); assim como as parcelas de receita são apropriadas mensalmente a título de prestação/contraprestação periódica de 384,94. Em outras palavras, conforme anotado pela Autoridade Fiscal (fl. 968), *“se o resultado econômico da operação de arrendamento mercantil – R\$ 8.096,40 – fosse apropriado linearmente pelo período do contrato, de 60 meses, teríamos uma apropriação mensal de R\$ 134,94 (R\$8.096,40/60 meses), a compor as bases das contribuições”*.

De qualquer maneira, não se compreende por que **“nenhum valor de receita das operações de arrendamento mercantil foi incluído nas bases de cálculo do PIS e**

da COFINS nos anos-calendário de 2012, 2013 (já fiscalizados) e 2014 (aqui tratado)” (fl. 969), no que pese o louvável esforço de explicação/justificação da Impugnante em sua peça de contestação, a ser adiante analisado.

Antes, porém, deve ser registrado que não tem o condão de afastar a incidência tributária, de reduzir base de cálculo ou de excluir crédito tributário, quaisquer normas extra-fiscais ou estranhas à legislação tributária, assim o descabimento da pretensão neste sentido, a pretexto de interpretação, a utilização de normas do BACEN, do CMN ou normas emanadas do CFC. A razão para tanto é que a tais órgãos competem normatizar, com finalidade não tributária, outra esfera de relações sociais.

O acórdão citado pela Autoridade Fiscal emanado da Corte Maior esclarece a respeito da interferência das normas contábeis em relação a específicos efeitos tributários:

V - O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, "b", da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1o) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, "independentemente de sua denominação ou classificação contábil". Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. (gn)

(STF - Pleno - Recurso Extraordinário nº 606.107/RS - Relatora Ministra Rosa Weber -Data do Julgamento 22/05/2013- Data da Publicação/Fonte DJe 25/11/2013).

Reconhece-se a importância crucial da contabilidade, conforme o julgamento no pleno do STF registra, não apenas para sua relação com o mercado e como instrumento de gestão, mas também como “ponto de partida” para determinar a matéria tributável, mas prevalecendo sempre a disciplina definida pela legislação propriamente tributária quando se trata de efeitos fiscais.

Citadas no acórdão as leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, que regem o PIS/Cofins, para firmar esta clara autonomia entre esfera contábil e fiscal, quando afirmam que as contribuições incidem sobre o total das **receitas independentemente de sua classificação contábil**. Na mesma linha está o comando geral albergado no Código Tributário Nacional em seu art. 109, quando afirma a impropriedade de deduzir efeitos tributários a partir dos princípios gerais de direito privado:

*Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, **mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.** (gn)*

Por esta visão mais ampla, não se reconhecem nas normas contábeis – ou nas regras do BACEN – caráter legal, nem força normativa para complementar a legislação de regência da matéria tratada, própria do campo tributário, onde prevalece ainda o princípio da legalidade especial, também contemplado na Carta de 88, no seu art. 150, § 6º:

Art. 150 (...):

(...)

*§ 6.º **Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).** (gn)*

(...)

A regra constitucional acima citada não apenas põe em relevo a segurança jurídica, constituindo-se em garantia para o próprio contribuinte, como impede eventual discriminação ou favorecimento caso se perpetrasse por meio de atos administrativos, mesmos os normativos, alterações em dispositivos legais regentes das matérias citadas: “**subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão**”. E no caso em exame, não há dúvida, pretende a Impugnante “interpretar” as normas contábeis do COSIF, a fim de promover indevida redução da base de cálculo das contribuições.

Constata-se, por outro lado, que o **Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional** – COSIF, instituído pelo **Banco Central do Brasil**, mediante a Circular BCB nº 1.273/87, nem de longe visava definir qualquer aspecto de natureza tributária, nem promovia através das normas contábeis instituídas efeitos desta ordem. Ao contrário, as normas consubstanciadas no **Plano Contábil** objetivavam, entre outros, uniformizar os registros contábeis e possibilitar o acompanhamento da real situação econômico-financeira das instituições financeiras, *verbis*:

Circular nº 1273, de 29.12.87

CAPÍTULO: Normas Básicas – 1

SEÇÃO: Princípios Gerais - 1

*1. As normas consubstanciadas neste Plano Contábil têm por **objetivo uniformizar os registros contábeis dos atos e fatos administrativos praticados, racionalizar a utilização de contas, estabelecer regras, critérios e procedimentos necessários à obtenção e divulgação de dados, possibilitar o acompanhamento do sistema***

financeiro, bem como a análise, a avaliação do desempenho e o controle, de modo que as demonstrações financeiras elaboradas, expressem, com fidedignidade e clareza, a real situação econômico-financeira da instituição e conglomerados financeiros. (gn)

Daí que qualquer efeito tributário extraído diretamente do mencionado **Plano** - *traduzido como conjunto integrado de normas, procedimentos e critérios de escrituração contábil de forma genérica (1.1.3 da Circular BCB nº 1.273/87)* - não corroborado por leis especificamente tributárias, representa desvio não apenas da tributação determinada na disciplina do PIS/Cofins, mas das próprias regras consubstanciadas no COSIF, que inclusive o adverte expressamente:

1.1.5 – A forma de classificação contábil de quaisquer bens, direitos e obrigações não altera, de forma alguma, as suas características para efeitos fiscais e tributários, que se regem por regulamentação própria (gn).

A “regulamentação própria” refere-se justamente à legislação de PIS/Cofins pertinente ao caso, daí se concluir não haver fundamento para o procedimento adotado pelo contribuinte que resultou em base de cálculo negativa para as contribuições sociais, em relação à atividade de arrendamento mercantil, pois a disciplina contábil-bancária do BACEN expressamente o rejeita, e a lei tributária não o prevê.

De qualquer modo, vale investigar mais minuciosamente a base do argumento da Impugnante, que é a Circular nº 1.273/87 do Bacen, e verificar se há margem para a interpretação defendida.

CAPÍTULO: Normas Básicas – 1

SEÇÃO: Operações de Arrendamento Mercantil – 7

2. Operações ao Amparo da Portaria MF 140/84

1 – As contraprestações a receber, assim entendidas a soma de todas as contraprestações a que contratualmente se obriga o arrendatário, são registradas a débito das adequadas contas do subgrupo Operações de Arrendamento Mercantil, em contrapartida a adequada conta retificadora do subgrupo.

2 – As contraprestações são computadas como receita efetiva na data em que forem exigíveis.

(...)

10. Antecipação do Valor Residual Garantido

1 – As parcelas de antecipação do Valor Residual Garantido escrituram-se em CREDITORES POR ANTECIPAÇÃO DE VALOR RESIDUAL, em contrapartida com a adequada conta de Disponibilidades. (gn)

A citada Circular do Bacen em seu capítulo 1, Seção 11-“Ativo Permanente”, item 8 - “Imobilizado de Arrendamento”, subitem 4, ainda dispõe que:

4. A depreciação dos bens arrendados reconhece-se mensalmente, nos termos da legislação em vigor, devendo ser registrada a débito de DESPESAS DE ARRENDAMENTO, subtítulo Depreciação de Bens Arrendados, em contrapartida com DEPRECIAÇÃO ACUMULADA DE BENS ARRENDADOS, a qual figura como conta retificadora do subgrupo Imobilizado de Arrendamento. (gn).

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

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, o/s 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

(-) DEPRECIAÇÃO 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.

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

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

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

Observa-se que o ajuste 'c' é a diferença entre o valor financeiro 'a' e valor contábil 'b', i.e., $a - b = c$. Tal ajuste ou é debitado na conta de 'despesas de arrendamento' (contrapartida na conta 'insuficiências de depreciações'), quando $a < b$; ou é creditado na conta de 'rendas de arrendamento' (contrapartida na conta 'superveniências de depreciações'), quando $a > b$. Tais ajustes são realizados mensalmente. Vale ressaltar que não há previsão na disciplina administrativa para qualquer ajuste global de final de contrato.

Neste contexto, tudo que pode afetar a base de cálculo das contribuições PIS/Cofins, no tocante aos arrendamentos mercantis financeiros, a partir da disciplina contábil das instituições financeiras definida pelo CVM/Banco Central, são os ajustes mensais acima definidos. A baixa do bem no ativo permanente, no encerramento do contrato, tenha havido lucro ou prejuízo na alienação do bem, não altera os resultados apurados durante todo o período contratual, para fins de tributação pelo PIS/Cofins.

Em síntese apertada, não há uma espécie de correção retroativa final, como pretende a impugnante.

A Circular nº 1.273/87 do Bacen, ainda em seu capítulo 1, Seção 11-“Ativo Permanente”, item 8 - “Imobilizado de Arrendamento”, subitens 9 e 10, dispõe que

9 - O resultado na venda de valor residual, decorrente do exercício da opção de compra pela arrendatária, ou pela apropriação do valor residual garantido, contabiliza-se:

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

b) a débito de PREJUÍZOS NA ALIENAÇÃO DE BENS ARRENDADOS, se negativo.

10 - O prejuízo apurado na baixa de bens arrendados, com o recebimento de valor residual garantido ou de opção de compra do arrendatário, assim entendido o valor debitado em INSUFICIÊNCIAS DE DEPRECIACÕES, mais a eventual diferença lançada em PREJUÍZOS NA ALIENAÇÃO DE BENS ARRENDADOS, registra-se em PERDAS EM ARRENDAMENTOS em contrapartida com AMORTIZAÇÃO ACUMULADA DO DIFERIDO, subtítulo Perdas em Arrendamentos - IR a Considerar.

Finalmente, vale ainda notar que na Circular, no capítulo 2 - Elenco de Contas – seção 2 - Função e Funcionamento das Contas, registra-se, em relação a conta Superveniências de Depreciações:

TÍTULO:

SUPERVENIÊNCIAS DE DEPRECIAÇÕES

CÓDIGO: CLASSIFICAÇÃO:

2.3.2.30.00-8 ATIVO PERMANENTE – Imobilizado de Arrendamento – Bens Arrendados

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

FUNCIONAMENTO: Debitada pelo valor constituído, pelos ganhos relacionados com as baixas do ativo de arrendamento e pela correção monetária. Creditada pelas baixas procedidas.

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

Em outras palavras, não se cogita de creditar/debitar contas de receita ou despesa de arrendamento, por ocasião da baixa do bem arrendado, logo não se cogita de interferir na base de cálculo das contribuições ao final do contrato. O mesmo vale para a conta '**Insuficiências de depreciações**', vide o que determina a Circular:

TÍTULO:

INSUFICIÊNCIAS DE DEPRECIAÇÕES

CÓDIGO: CLASSIFICAÇÃO:

2.3.2.40.00-5 ATIVO PERMANENTE - Imobilizado de Arrendamento – Retificadora de Bens Arrendados

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

FUNCIONAMENTO: Creditada pelo valor constituído, pelas perdas relacionadas com as baixas do ativo de arrendamento e pela correção monetária. Debitada pelas baixas procedidas.

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

Nesta linha de entendimento, entende-se consoante ao determinado nas normas fiscais a disciplina contábil definida na Circular.

2.3. Dois são os motivos que levaram a DRJ a afastar a **DECADÊNCIA** do crédito tributário: falta de pagamento das contribuições incidentes sobre o arrendamento mercantil

financeiro e enquadramento da conduta da **Recorrente** nas hipóteses dos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/1964.

2.3.1. O Tribunal da Cidadania fixou em precedente vinculante que o **PRAZO PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO** conta-se na forma do artigo 173 inciso I se não houve pagamento da exação e na forma do artigo 150 § 4º (todos do CTN) se o pagamento ocorreria (Tema 163). O primeiro ponto de destaque é que o verbete que identifica a tese jurídica fala em pagamento da exação.

2.3.1.1. O PIS e a COFINS são tributos sujeitos a apuração e pagamento mensal (artigos 70 e 71 da Instrução Normativa SRF 247/02), ou seja, o contribuinte apura no curso do mês os fatos geradores ocorridos, calcula o valor do imposto devido e, até o dia 15 do mês seguinte ao da ocorrência dos fatos geradores antecipa de forma global os pagamentos. De outro modo, o lançamento por homologação e o pagamento do PIS e da COFINS ocorrem em um mês, levando em consideração todos os fatos geradores do mês anterior.

2.3.1.2. Desta forma, sem prejuízo da sapiência do ilustre relator do Acórdão da DRJ, separar os fatos geradores do PIS e da COFINS, como se os pagamentos fossem feitos por incidência, ou por grupo de incidência aparenta atentar contra o disposto em instrução normativa. Não se pode cindir onde nem a Lei, nem a legislação, o fazem.

2.3.1.3. A tese da DRJ levada ao extremo resulta em eliminação do campo de incidência do *decisum* vinculante: ora se os fatos geradores que compõe o lançamento de ofício são atomizáveis e se há um fato gerador sem pagamento, este sempre comportará lançamento na forma do artigo 173 inciso I do CTN.

2.3.1.4. A “*régua*” aqui não é o fato gerador e sim lançamento e pagamento do tributo, como confirma o Acórdão que embasa o Precedente Vinculante (REsp 973733/SC) ao contar o prazo decadencial por período de apuração e não por fato gerador:

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

2.3.2. Passando à análise do **DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO**. Sem prejuízo da insistência de alguma doutrina e jurisprudência no assunto (especialmente a tributária), dolo não é intenção e, muito menos, má intenção. A intenção na norma penal (lugar de assento do dolo) ora desponta como elemento da culpabilidade (aqui sim, da reprovação concreta e pessoal da ação), ora como circunstância agravante (art. 61 inciso II alínea ‘a’ do CP), ora como circunstância

atenuante (art. 65 inciso III alínea 'a' do CP), ora como qualificadora (art. 121 § 2º inciso II do CP), ora como causa de diminuição de pena (art. 121 § 1º do CP), ora como elemento subjetivo *especial* do tipo (art. 130 § 1º do CP), porém nunca como excludente de tipicidade – rememorando que o dolo encontra-se no tipo, *ex vi* art. 18 Parágrafo Único do Código Penal.

2.3.2.1. Talvez a ideia do dolo como *malus*, além de raízes históricas, guarde relação com a ilicitude do tipo (reprovabilidade abstrata da conduta tipificada), *sempre* a conduta sancionada com prisão é grave (ou pelo menos deveria ser sempre), o que leva a considerar que a ação daquele que pratica a conduta sancionada como má. No entanto, mesmo nos casos em que a reprovabilidade abstrata da conduta é máxima – no homicídio – a intenção figura ora como qualificadora – motivo torpe – ora como causa de diminuição da pena – relevante valor social ou moral.

2.3.2.2. Portanto, qualquer análise sobre moralidade ou não manifestada na conduta da **Recorrente** somente deve ser levada em consideração neste plano (moral), não no jurídico. Ademais, a presença ou ausência do dolo é absolutamente infensa a qualquer consequência se este (o dolo) não está atrelado a um tipo, a uma ação típica. De uma forma bastante genérica, dolo é consciência da ação típica e vontade de praticá-la, sem o complemento “ação típica” o dolo nada é, nada modifica.

2.3.2.3. As normas que rodeiam o assunto tratado são uma excelente prova do acima; não é o dolo que qualifica a multa e altera o prazo decadencial, mas a fraude dolosa, que consiste (somente) na consciência e vontade de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou excluir ou modificar suas características essenciais (artigo 72 da Lei 4.502/64); não é o dolo que qualifica a multa e altera o *dies a quo* do prazo decadencial, mas a sonegação dolosa (artigo 71 da Lei 4.502/64), que consiste na ação ou omissão de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias materiais (também somente).

2.3.2.4. Confessadamente (porque descrito no termo de verificação fiscal) a ação praticada pela **Recorrente** não se enquadra na primeira parte do artigo 72 da Lei 4.502/64, os fatos geradores das contribuições (auferir receita) ocorreram durante todo os contratos de arrendamento mercantil.

2.3.2.4.1. Com a máxima vênia, também não houve exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador. O fato gerador do arrendamento mercantil é o vencimento dos prazos de pagamento do contrato, independentemente do pagamento pelo arrendatário do valor devido ao arrendador. As características essenciais deste fato gerador são vencimento do prazo de pagamento (aspecto material e temporal), União (sujeito ativo), arrendador (sujeito passivo) e arrendamento mercantil financeiro entabulado no território nacional (aspecto territorial). Em nosso caso não houve qualquer modificação de nenhuma das faces do fato gerador.

2.3.2.4.2. É claro, poder-se-ia levantar modificação no aspecto quantitativo do fato gerador (base de cálculo), porém tanto a DRJ quanto a fiscalização são uníssonas ao afirmarem que no curso dos contratos, ou seja, enquanto ocorriam os fatos geradores, todos os valores foram oferecidos a tributação e pagos (e nem poderia ser diferente eis que a **Recorrente** traz aos autos prova dos lançamentos mensais e DARF com o recolhimento dos tributos):

O roteiro contábil que a Impugnante apresenta para o contrato de leasing nº 3091945 (fl. 973) corresponde para resultado da operação o **valor razoável** de 7.621,39; tendo em conta o valor “intuitivamente” obtido de 8.096,40, uma vez que neste não há os ajustes acima especificados. Na verdade, a Fiscalização não reprovou o “roteiro”, nem o valor obtido de 7.621,39, mas apenas os lançamentos finais. Os lançamentos nos meses 59/60 não se compatibilizam com o restante dos lançamentos nem com as normas contábeis, e serão por sua vez a causa dos efeitos corrosivos da base de cálculo das contribuições. De fato, a rigor a coluna correspondente ao mês 60 deveria estar toda zerada, pois não há, no caso, lucro na alienação (valor igual a zero), nem ajuste adicional a ser feito. (...)

No caso concreto examinado, como visto mais acima, o resultado das operações é apropriado, com a apuração do valor presente em cada mês. Assim, o valor da receita da arrendadora e o valor submetido à tributação do PIS e Cofins não é uniforme, no prazo contratual. Conforme consta da tabela (fl. 972) no TVF, no primeiro fechamento, o resultado que serviu de base de cálculo do PIS e Cofins fora de 199,45. Na primeira parcela, o valor de remuneração financeira da arrendadora, base de cálculo do PIS e Cofins, ficou em 223,02. Na última parcela (mês 59), o resultado da operação, e base de cálculo, ficou em 5,55. Em nenhum momento se tributa o total pago de parcelas.



Ministério da Fazenda



Receita Federal

Comprovante de Arrecadação

Comprovamos que consta, nos sistemas de controle da Receita Federal do Brasil, registro de Arrecadação (DARF) com as características abaixo:

CNPJ	17.192.451/0001-70			Razão Social	BANCO ITAUCARD S.A.
Período Apuração	31/01/2014	Data de Vencimento	20/02/2014	Número do Documento	10134104720207299

Composição do Documento de Arrecadação					
Código	Descrição	Principal	Multa	Juros	Total
4574	PIS - ENTIDADES FINANCEIRAS E EQUIPARADAS	1.242.570,56	-	-	1.242.570,56
Totais		1.242.570,56	0,00	0,00	1.242.570,56

2.3.2.4.2.1. A suposta fraude ocorreu no encerramento dos contratos, após o pagamento das contribuições, o que, no máximo, poderia ser entendido como uma espécie de extinção *anômala* do crédito tributário, ou, ainda, um caso de auto compensação – e que não se encontram dentre as hipóteses tipificadas no artigo 72 da Lei 4.502/64.

2.3.2.5. Na sonegação não há uma modificação do fato gerador, mas do conhecimento deste fato gerador (e de sua natureza ou circunstâncias materiais) pela autoridade fazendária. O que nos leva a um primeiro questionamento: qual a forma que a autoridade fazendária tinha de conhecer o fato gerador?

2.3.2.5.1. A primeira forma que a fiscalização dispõe para conhecer o fato gerador é o procedimento de fiscalização, e, neste procedimento, não há o que reparar na conduta da **Recorrente**; apresentou todos os documentos, informações e explicações necessárias para que a autoridade conhecesse o fato gerador e todas as suas circunstâncias materiais.

2.3.2.5.2. A segunda forma é a EFD-Contribuições, porém nela resta claro que a **Recorrente** apresentou valores a recolher de PIS/COFINS a título de arrendamento mercantil financeiro e eliminou as superveniências de depreciação:

Código/Descrição da Conta:	9248	SUPERVENIENCIA DE DEPRECIACAO - 241		
Histórico	Débito	Crédito	Saldo	
Incorporação - FINAUSTRIA ARRENDAMENTO		R\$ 0,00	R\$ 153.372,53	-R\$ 153.372,53
RECLASSIFICAÇÃO DO SALDO DE		R\$ 153.372,53	R\$ 0,00	R\$ 0,00

2.3.2.6. Desta forma, em momento algum a **Recorrente** impediu ou retardou o conhecimento do fato gerador das contribuições pela autoridade fazendária, ou, ainda, a forma de extinção *anômala* deste fato gerador.

2.3.3. O que há no presente caso é um mero debate jurídico acerca de um tema que, se não é complexo, também não é corriqueiro. Por mais que se divirja (e aqui se diverge) da interpretação dada a norma pela **Recorrente**, não se pode impedi-la de defender esta posição. Entender que a qualificadora é aplicável também por *divergência* (ou inexatidão) na aplicação da Lei é colocar o contribuinte na difícil situação de aderir a posição legal do Auditor Fiscal responsável pelo lançamento ou não aderir e ficar sujeito a uma sanção maior, inclusive, que o próprio direito pleiteado.

2.3.3.1. De outro ângulo, mas ainda sobre o mesmo foco, fere a lógica jurídica afirmar que algo é direito do contribuinte e ao mesmo tempo é proibido. É básico do direito, se uma conduta é sancionada ela é antijurídica, contrária ao ordenamento, se não é, ela é jurídica, é uma possibilidade legal dada a alguém (de uma maneira muito geral, claro). Se o contribuinte pode divergir da interpretação jurídica dada pela fiscalização a um fato (e afinal, é o que fazemos no processo administrativo fiscal, julgamos divergências de interpretações jurídicas lançadas pelos contribuintes) não pode esta interpretação ser apenada.

2.3.4. Não se trata de afirmar culpa ou ausência de culpa *ex lege*, trata-se simplesmente de enquadrar (ou não) determinado fato jurídico em uma norma. Se não houve, de

nenhum modo, ocultação do fato gerador não há que se falar em sonegação, pois este é o tipo legal da sonegação. Se não houve, de nenhum modo, modificação do fato gerador não há que se falar em fraude, pois este é o tipo legal da fraude. *Nulla poena sine lege, stricta, scripta e certa.*

2.3.5. Não demonstrada fraude ou sonegação de rigor o afastamento da qualificação da multa e o reconhecimento da decadência dos períodos de janeiro a novembro de 2014 – rememorando que as contribuições são apuradas e pagas no mês seguinte a ocorrência dos fatos geradores e o artigo 150 § 4º do CTN fixa o marco inicial do prazo decadencial na data do pagamento.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo e conheço em parte do Recurso Voluntário (salvo juros de mora sobre multa de ofício) para, na parte conhecida, dar parcial provimento a este reconhecendo a decadência de todos os períodos de apuração lançados, salvo dezembro de 2014 bem como para afastar a qualificadora da multa de ofício.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede, redator designado.

Com as devias vênias, dirirjo do ilustre relator quanto ao deslinde do julgamento.

No recurso voluntário, o contribuinte alegou, precipuamente, que os valores de VRG não compõem a base de cálculo das contribuições, que os ajustes de superveniências e insuficiências de depreciação foram incluídos nas apurações das bases de cálculo ao longo do contrato, mas cujo somatório implicam a neutralidade fiscal, de forma que estes ajustes são meramente escriturais e não devem influenciar na base de cálculo efetiva, pugnando, ao final, que o lançamento de ofício implicaria em duplicidade de tributação, uma vez que os valores adicionados no lançamento já haviam sido tributados em períodos anteriores.

Os excertos da peça recursal abaixo abordaram a questão:

“Ora, todos os valores que constituíram esses saldos de “superveniência de depreciação” foram acrescidos às bases de cálculo do PIS e COFINS, durante os meses do arrendamento, porque o COSIF determina seu crédito na conta “rendas de arrendamento” e a IN SRF n. 247/02 previa a sua inclusão nas bases de cálculo da contribuição.

Além dos documentos já juntados aos autos confirmarem isto, às págs.38/39 do Termo de Constatação elaborado pela KPMG (doc. 3) atesta-se que todos os

valores de “superveniência de depreciação” foram incluídos nas bases de cálculo mensais das duas contribuições.

Ora, se não houvesse a determinação da instrução normativa para incluir as “superveniências” nas bases de cálculo do PIS e da COFINS, a presente discussão sequer existiria. Os ajustes seriam feitos segundo a contabilidade, mas sem impactar a tributação.

Mas, a norma determinava a inclusão, portanto, sua natureza de ajuste (receita escritural) demanda estorno de seus saldos, ao cabo do contrato, sob pena de ser tributado, pelas duas contribuições, o que receita não é, aqui sim com evidente desrespeito à materialidade tributável que a Constituição autorizou em seu art. 195, ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I), em franca agressão ao princípio da capacidade contributiva.

Não apenas (e sempre é bom enfatizar): mantida a presente autuação, o Recorrente não só será compelido a pagar tributo indevido, como será compelido a pagar duas vezes um valor que sequer é devido.

Por isso, é importante ficar claro que, se “as diminuições das bases de cálculo das contribuições foram de mais de 8 bilhões de reais, no ano-calendário de 2014”, como afirma o TVF em nítido emprego de argumentação “ad terrorem”, uma vez mantida a presente autuação, o Recorrente não terá pago, indevidamente, a contribuição ao PIS sobre o exorbitante valor de 8 bilhões de reais, como estará sendo obrigado a arcar novamente com o recolhimento da contribuição sobre os mesmos 8 bilhões, mas acrescidos de juros e multa de 150%!

E isto por ter seguido o regime legal. Não faz o menor sentido.

De modo que, se mantida a presente autuação, a cobrança se dará sobre valores que nunca se concretizaram em receitas dos arrendamentos e, ademais, em duplicidade, porque já foram tributados durante o prazo do arrendamento, efeitos que a IN SRF n. 247/02 certamente não pretendeu instituir – até porque seria determinação manifestamente inconstitucional por ferir, de forma evidente, repita-se, a própria materialidade das contribuições dada pela Constituição, além de ofender aos princípios da legalidade, da capacidade contributiva e do “non bis in idem”. 2.3. “

O procedimento adotado pela recorrente foi descrito no recurso voluntário da seguinte forma:

“2.4. Do procedimento adotado pelo Recorrente.

O Recorrente seguiu rigorosamente a lei, o COSIF e a IN SRF n. 247/02, mormente o seu Anexo I, recolhendo as contribuições tal como apuradas em cada mês de acordo com esse Anexo, ou seja, de acordo com as normas legais aplicáveis e em perfeita consonância com todos os aspectos descritos no tópico precedente.

Conforme mencionado no início deste recurso, o Recorrente encomendou um estudo à KPMG para atestar a validade e correção do seu procedimento, em face da legislação de regência.

O Termo de Constatação exarado pela KPMG (doc. 3) confirma que o procedimento adotado pelo Recorrente no registro dos valores de seus contratos de arrendamento mercantil financeiro, e o recolhimento dos tributos sobre eles incidentes seguiram as normas aplicáveis.

Com efeito, às págs. 10/11, a KPMG, após examinar a documentação pertinente, disponibilizada pelo Recorrente, concluiu que:

- as receitas de superveniência de depreciação foram lançadas no COSIF 7.1.2.00.00-4, e, portanto, de acordo com o manual do COSIF e com o item 6 da Circular nº 1.429/1989, que determina que o ajuste de superveniência, por complemento ou estorno, deve ser registrado neste COSIF;
- as receitas de contraprestação de arrendamento mercantil foram lançadas no COSIF 7.1.2.00.00-4, e, portanto, de acordo com o manual do COSIF, que determina que esta conta tem a função de registrar as rendas de arrendamento mercantil financeiro realizado com recursos internos;
- os estornos de superveniência de depreciação foram lançados a débito no COSIF 7.1.2.00.00-4, e, portanto, de acordo com o manual do COSIF e com o item 6 da Circular nº 1.429/1989, que determina que o ajuste de superveniência, por complemento ou estorno, deve ser registrado neste COSIF;
- as despesas de depreciação dos bens arrendados foram registradas no COSIF 8.1.3.10.10-4, e, portanto, de acordo com o manual do COSIF, que determina que esta conta tem a função de registrar a débito de “despesas de arrendamentos financeiros” subtítulo “depreciação de bens arrendados” em contrapartida com “depreciação acumulada de bens de arrendamento financeiro” que tem como fim a retificação do subgrupo “imobilizado de arrendamento”; e
- as receitas das vendas de bens arrendados foram registradas no COSIF 7.1.2.60.00-6, e, portanto, de acordo com o manual do COSIF, que determina que esta conta tem a função de registrar os lucros apurados na venda do valor residual de bens arrendados, que constituam receita efetiva da instituição no período.

Ademais, o Termo de Constatação também concluiu que (págs. 11/12):

- as receitas de superveniência de depreciações (registradas no COSIF 7.1.2.00.00-4 “Rendas de Arrendamento Mercantil”) compuseram a base de cálculo do PIS e da COFINS nesse período;
- as receitas de contraprestação de arrendamento mercantil (registradas no COSIF 7.1.2.00.00-4 “Rendas de Arrendamento Mercantil”) compuseram a base de cálculo do PIS e da COFINS nesse período;

- os estornos de superveniência de depreciações (registrados no COSIF 7.1.2.00.00-4 “Rendas de Arrendamento Mercantil”) foram deduzidos da base de cálculo do PIS e da COFINS nesse período;
- as despesas de depreciação de bens arrendados (registradas no COSIF 8.1.3.00.00-4 “Despesas de Arrendamento”) foram deduzidas da base de cálculo do PIS e da COFINS nesse período;
- as receitas de vendas de bens arrendados (registradas no COSIF 7.1.2.60.00-6 “Lucros na Alienação de Bens Arrendados”) não compuseram a base de cálculo do PIS e da COFINS nesse período; e que • “tendo como base os comprovantes de recolhimento e as DACONS disponibilizadas, constatamos que foram efetivamente recolhidos os valores do PIS e da COFINS declarados pelo Banco Itaúcard, referentes ao ano-calendário de 2014”.

Cumpre, outrossim, registrar que o referido Termo de Constatação também atesta que o Recorrente não deduziu em duplicidade suas despesas de arrendamento, ou valores de “superveniências de depreciação”, considerando, inclusive, seus complementos e estornos (págs. 42/43); assim como se demonstrou que o Recorrente igualmente não excluiu qualquer valor em duplicidade das bases de cálculo das duas contribuições devidas no período, seja valores a título de isenção, seja a título de “insuficiência” ou de estornos de “superveniência de depreciação” (pág. 43).

Ademais, o referido estudo também confirma o que o Recorrente vem sustentando desde o início dos procedimentos de fiscalização quanto aos seus contratos de arrendamento mercantil financeiro, isto é, que os “estornos de superveniência”, realizados ao término dos contratos, apenas contrabalanceiam seus créditos anteriores à receita, não havendo que se falar em redução indevida das bases de cálculo das duas contribuições. Com efeito, à pág. 44 do Termo de Constatação da KPMG lê-se a seguinte conclusão:

“Conforme demonstrado na resposta ao quesito 5, o somatório das superveniências e/ou insuficiências de depreciação registradas ao longo de todo o período de vigência dos contratos de arrendamento mercantil é igual a zero.

Nesse contexto, foi possível constatar que as receitas de superveniência de depreciação foram contabilizadas como receita e compuseram a base de cálculo do PIS e da COFINS do ano-calendário de 2014, a partir do racional demonstrado para as duas operações de arrendamento mercantil analisadas nos quesitos 1 e 2.

Da mesma forma, os estornos de superveniência foram contabilizados como redutores da mesma conta de receita e, portanto, foram deduzidos da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Assim, o efeito do reconhecimento da superveniência de depreciação e de seus estornos ao final do contrato foi de zero, tanto do ponto de vista do resultado contábil como em relação à base de cálculo do PIS e da COFINS.

Portanto, é possível constatar que os estornos de saldos de superveniência de depreciação ao final dos contratos apenas contrabalançam anteriores créditos à receita, que foram incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS dos respectivos meses, considerando o racional demonstrado para as duas operações de arrendamento mercantil analisadas nos quesitos 2 e 3.

Em relação ao ano-calendário de 2014, com base na documentação disponibilizada não identificamos que a Itaucard tenha efetuado (i) estornos indevidos a título de superveniências de depreciações e (ii) procedimento distinto daquele demonstrado para as duas operações de arrendamento mercantil analisadas nos quesitos 1 e 2””.

Isto já é suficiente para que os autos de infração sejam julgados improcedentes, e com muito mais razão, para que as multas e os juros sejam descabidos, a teor do parágrafo único do art. 100 do CTN, e com maior razão ainda o agravamento do valor da multa em 150%, ao contrário do que decidiu o acórdão n. 12-116.615, aqui recorrido.”

Ainda a recorrente aduziu:

“Por outro lado, quando o ajuste é em sentido contrário, há estorno de parte dos valores antes lançados, e quando ao final do contrato ainda resta pendente algum saldo de “superveniências de depreciação”, mas em que o valor presente do contrato é igual a zero, não havendo, portanto, qualquer valor a ser ainda recebido a título de arrendamento, aquele saldo final de “superveniências de depreciação”, evidentemente, deve ser estornado.

[...]

Assim, seguindo o COSIF, as “superveniências de depreciação” foram contabilizadas pelo Recorrente a débito do ativo relacionado ao contrato, tendo como contrapartida um crédito à receita, na conta de “Rendas de Arrendamentos Financeiros” (conta 7.1.2.10.00-1). Como essa conta consta do Anexo I da IN SRF n.

247/02, tais créditos integraram a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, juntamente com as receitas de arrendamento mercantil (aluguéis) dos respectivos bens.

[...]

Ainda segundo o COSIF, tais estornos devem ser feitos a crédito da conta do ativo, diminuindo o saldo de “superveniências de depreciação”, e a débito da mesma conta em que as contrapartidas das “superveniências” foram creditadas, ou seja, à conta de “Rendas de Arrendamentos Financeiros” (conta 7.1.2.10.00-1), consequentemente reduzindo nesse mês a base de cálculo demonstrada no Anexo I, o que, entretanto, não significa insuficiência de oferecimento das receitas de arrendamento à tributação, porque os mesmos valores foram tributados antes. [...]

Os efeitos tributários das superveniências de depreciação e insuficiências de depreciação foram apreciados pelo CARF em processos envolvendo a tributação de CSLL e culminaram na edição da Súmula nº 136, com o seguinte teor:

“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”.

O acórdão paradigma nº 1103-00.684 esclareceu a natureza e os efeitos tributários destes ajustes:

“[...]”

Bem se sabe que não há norma legal que regule o negócio jurídico de leasing, malgrado a doutrina autorizada reconheça que já se tenha tipicizado tal negócio jurídico (contrato já tipicizado – i.e., tipicidade de contrato – não se confunde com contrato típico). O que há é, desde a década de 70, um diploma legal que disciplina tributariamente o leasing.

Houve anteprojeto de lei sobre o leasing, na esfera jurídica privada, mas que não chegou até hoje a integrar nosso ordenamento jurídico. Noutras palavras, há lei tributária sobre o leasing tão somente. É a Lei 6.099/74.

Veja-se o que prescrevem os arts. 1º a 4º e 12, caput, da Lei 6.099/74:

Art. 1º. O tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil reger-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. 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.

Note-se que o dever legal de se ativar no imobilizado da arrendadora o bem objeto do arrendamento mercantil e a consequência derivada de tal ativação, que é a depreciação do bem, entre outros, é previsto sem se fazer remissão ou restrição ao lucro real.

Ainda: a referida lei não versa somente sobre tributo que grava a renda ou sua expressão o lucro, alcançando tributos federais que incidem sobre a circulação, como o IPI e o II (arts. 17 e 18, da Lei 6.099/74).

Acentuo aqui a amplitude do art. 1º da Lei 6.099/74 retrotranscrito. Em consonância com a extensão que ele predica, a ementa da lei também fala “Dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil”.

De mais a mais, como disse, essa lei não cuida somente de tributo sobre a renda. Nessa linha de considerações, apreciando-a em sua completude (no que se inclui a disciplina contábil nela contida) e sistematicamente com outras normas legais tributárias, ainda que a lei em comentário fizesse referência a lucro real, parece-me que, no quadro posto, o tratamento tributário não se restringiria ao IRPJ, em matéria de tributação sobre a renda (ou lucro). Quer dizer, parece-me que, diante do conteúdo e do continente dessa lei, seria despidiendi outra norma legal que dissesse que o mesmo tratamento imposto pela referida lei seria aplicável à CSL.

Mesmo que a Lei 6.099/74 fizesse remissão a lucro real, caberia, na hipótese, um perfeito paralelismo com a exegese extraída quanto à inaplicabilidade da “trava” de compensação de prejuízos fiscais para as bases negativas de CSL, mesmo antes do art. 41 da Medida Provisória 2.158/01 (a Lei 8.023/91 tratou da tributação de IR sobre a atividade rural da pessoa física e da jurídica).

Entretanto, nem se precisa chegar a tanto no caso em dissídio, pois, como já disse, a Lei 6.099/74 não se restringiu e não se referiu a lucro real.

Ou seja, embora ao tempo da edição da lei em comentário não houvesse sido criada ainda a CSL, as prescrições legais relacionadas à ativação do bem a ser arrendado no imobilizado da arrendadora e à despesa de depreciação nela não fazem referência a lucro real.

Prescrições legais, repita-se, de efeitos tributários.

Atente-se que a lei em questão, embora seja tributária, impõe o tratamento contábil, e desse decorre ou é “consequencial” a disciplina tributária prescrita.

Como não ser aplicável à CSL o efeito contábil e, pois, a consequência tributária previstos na lei em questão? Por outro lado, a Instrução CVM 58/86 veio determinar o ajuste dos balanços das arrendadoras para que no ativo se tenha o efetivo valor presente do fluxo futuro das carteiras de arrendamento mercantil.

Noutras palavras, a Instrução CVM 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. Este é a causa do negócio jurídico de arrendamento mercantil, não obstante com financiamento não se confunda o negócio jurídico (= juridicamente o negócio não é financiamento, o qual é somente causa desse negócio).

Pois bem.

Como os balanços e, consequentemente, as demonstrações de resultado das arrendadoras poderiam refletir a essência do negócio de leasing que é o financiamento, diante da lei que lhes impõe a ativação do bem a ser arrendado em seu imobilizado e o registro da consequente depreciação?

Noutro viés, como atender aos ditames da ICVM 58/86 sem violar as normas legais?

Daí é que o Bacen, na sua esfera regulatória, criou as subcontas de superveniências de depreciação e de insuficiências de depreciação, para se buscar o resultado preconizado pela CVM, sem agredir as normas legais – normas legais tributárias.

Dessa forma, quando o valor presente dos fluxos futuros de recebíveis de arrendamento segundo as taxas de juros contratuais se apresentar superior ao valor contábil (arrendamentos a receber líquido mais imobilizado menos depreciação acumulada), o Bacen determinou o registro a débito na subconta de superveniências de depreciação (subconta patrimonial), em contrapartida a crédito de receita (rendas de arrendamento mercantil).

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. Nessa hipótese, o prazo de depreciação é menor do que se a operação fosse tratada como financiamento.

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).

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. O prazo de depreciação é maior do que se a operação fosse tratada como um financiamento.

Com isso, mantém-se observância ao prescrito pela lei. Repita-se, lei tributária, lei que regula o tratamento tributário de leasing, estatuidando normas contábeis - ainda que possa ser discutível no plano da política e da técnica legislativas a “ingerência” de normas tributárias no regramento contábil.

Mas essas determinações do Bacen, consequenciais ou derivadas do que previu a ICVM 58/86, teriam impacto na determinação do lucro real das arrendadoras?

Não.

Ora, a imposição inclusive de regramento contábil deu-se justamente para determinar o tratamento tributário das operações de leasing na arrendadora: prescrevendo a ativação do bem a ser arrendado no imobilizado da arrendadora (ao invés de sê-la no da arrendatária), com a consequente depreciação e sua despesa nela. O que foi deduzido no parágrafo antecedente à pergunta igualmente indica essa resposta.

O resultado pretendido pela CVM, e materializado através das normas infralegais do Bacen, destoa do resultado obtido segundo a estatuição da lei tributária em comentário - apesar de tal dissonância se dar só temporalmente (o efeito é temporal).

Daí o Bacen ter operacionalizado o resultado requerido pela CVM, por meio de um “complemento” no imobilizado da arrendadora, com manutenção do registro do bem a ser arrendado seu ativo imobilizado e do efeito da depreciação (na arrendadora). Quer dizer, sem violar a imposição da lei tributária, com atendimento ao tratamento contábil nela prescrita.

Esse “complemento” são as subcontas de superveniências de depreciação (aumento do ativo imobilizado) e de insuficiências de depreciação (diminuição do ativo imobilizado, via aumento da depreciação acumulada) - com suas contrapartidas, respectivamente, como receita e como redutora de receita ou despesa.

Assim, consegue-se o resultado de um financiamento (essência da operação de leasing), sem contrariar o que determina a lei tributária, a qual exige os registros contábeis do bem arrendado no ativo imobilizado da arrendadora e de sua depreciação: a contabilização imposta pela lei tributária não produz efeito de um financiamento conforme fluxos de taxas de juros.

Sucede que, desse modo, não se elimina nem se mutila a contabilização prescrita pela lei tributária e permanece a visualização do efeito nela previsto com seu

regramento contábil: mediante o “expurgo” dos ajustes (o referido “complemento” de superveniências de depreciação e sua contrapartida em conta de resultado – receita - e de insuficiências de depreciação e sua contrapartida em conta de resultado – conta redutora de receita ou conta de despesa).

Como já disse, o negócio jurídico de arrendamento mercantil não é financiamento, a causa desse negócio jurídico é um financiamento (leasing financeiro).

A lei tributária prescreve tratamento do leasing na arrendadora diverso a de um financiamento – por isso as normas do Bacen preveem ajustes, “complementando” a contabilização imposta pela lei, para que o balanço e a demonstração de resultado da arrendadora reflitam um financiamento segundo fluxo de juros contratuais. Para obtenção de resultado de um financiamento a lei teria de prever a ativação do bem a ser arrendado no imobilizado da arrendatária, e não da arrendadora.

Diante disso tudo que expus, só posso concluir pela legalidade da interpretação dada pelo Ato Declaratório (Normativo) CST 34/873, ao reconhecer que os ajustes determinados pelas normas do Bacen não podem interferir na determinação do lucro real das arrendadoras.

É de se lembrar ainda as considerações que fiz sobre:

a) a amplitude do art. 1º da Lei 6.099/74 e, pois, dessa lei; b) a não referência da referida lei a lucro real; c) a interpretação extraível ainda que a Lei 6.099/74 fizesse remissão a lucro real, apreciando a lei em sua completude e sistematicamente com outras normas legais tributárias; d) as regras contábeis prescritas à arrendadora, com efeitos tributários “consequentes” à contabilização imposta (até porque a lei é tributária).

Após essas reflexões, só posso atinar com a interpretação de que o regramento contábil e o consequente tratamento tributário previstos na Lei 6.099/74 são aplicáveis igualmente à CSL. Portanto, os ajustes de superveniência de depreciação como os de insuficiências de depreciação, embora afetem o resultado da arrendadora, não geram efeitos tributários.

Identidade de razões, portanto, para se reconhecer que a interpretação dada pelo Ato Declaratório (Normativo) CST 34/87 é igualmente correta para a CSL: os ajustes da CSL.

Aqui, teria de haver norma legal afastando o regramento contido na Lei 6.099/74 à CSL para que a essa fosse inaplicável tal regramento.

É o contrário do que sucede com as normas legais que fazem remissão a lucro real, em que é mister que a mesma norma legal se refira à base de cálculo da CSL, ou que normas concomitantes ou supervenientes estendam o mesmo tratamento para a apuração da base de cálculo da CSL (quanto a adições ao lucro líquido na determinação da base de cálculo da CSL: o art. 2º, § 1º, “c”, “1” a “3”, da Lei

7.689/88; art. 1º-A da Lei 8.685/93 incluído pela Lei 11.437/06; os arts. 13, 21, 22 e 24, § 2º, da Lei 9.249/95; o art. 1º, § 3º, da Lei 9.316/96; o art. 28 da Lei 9.430/96; os arts. 11 e 60, da Lei 9.532/97; os arts. 21 e 74, da Medida Provisória 2.158/01; o art. 4º da Lei 11.053/04; os arts. 19-A, § 3º, 37, § 4º, da Lei 11.196/05; o art. 1º, § 2º, da Lei 11.438/07; o art. 31, § 1º, da Lei 11.727/08; o art. 20, caput, da Lei 11.941/09; os arts. 24 a 26, da Lei 12.249/10).

Enfim, com a devida vênia ao nobre relator, diante do que e como dispõe a Lei 6.099/74, não vejo como se possa deixar de reconhecer que os efeitos das superveniências de depreciação (e das insuficiências de depreciação) possam afetar a determinação da base de cálculo da CSL.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento ao recurso.”

Embora o paradigma tenha se referido a IRPJ e CSLL, a neutralidade fiscal de tais ajustes restou afirmada nas razões da referida decisão.

Por seu turno, a Resolução nº 1101-000.161, proferida no processo 16327.720661/2021-45, da mesma recorrente, apreciando a mesma matéria para o ano de 2017, fez as seguintes ponderações:

“[...]

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.”

Destarte, a alegação feita pela recorrente e confirmada pela KPMG em seu laudo necessita ser verificada pela fiscalização quanto à neutralidade fiscal dos ajustes e quanto à correção da tributação efetuada nos anteriores a 2014, devendo o julgamento ser convertido em diligência para que a recorrente seja intimada a fazer as comprovações pertinentes aos seguintes pontos:

1. Verificar se, para cada contrato de arrendamento mercantil, individualmente considerado durante o período autuado (AC 2014), 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 prévia dos ajustes ocorreu de forma adequada, a fim de legitimar a exclusão dos ajustes que fundamentam o lançamento fiscal em questão, ou seja, verificar, por exemplo, se houve alguma exclusão das bases de cálculo relativas às superveniências que implicaram a ausência de tributação. A verificação serve para garantir que a neutralidade da soma dos ajustes de insuficiência e de superveniência refletiram nas bases de cálculos dos períodos dos contratos;
3. A recorrente deverá apresentar a documentação detalhada, porventura exigida pela Autoridade Fiscal, abrangendo todo o período de vigência dos contratos de arrendamento mercantil que geraram os ajustes em 2014;
4. 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;
5. É imprescindível demonstrar que houve a tributação anterior das superveniências de modo a tornar legítima a exclusão posterior das insuficiências ou de estornos justificadoras do lançamento fiscal;
6. Cabe à Autoridade Fiscal determinar os documentos que devem ser apresentados.

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.

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Derouledé