



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 16327.906190/2011-99
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3003-000.397 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 18 de julho de 2019
Recorrente BANCO ITAULEASING S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/05/2007

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

MULTA DE MORA. AFASTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. LIMINAR. AÇÃO JUDICIAL. DESISTÊNCIA.

A interrupção da multa de mora por força de medida judicial favorável à contribuinte, conforme previsão do §2º do art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, só se aplica no caso de (i) decisão judicial contrária ao sujeito passivo e (ii) de pagamento - em sentido estrito - do crédito tributário constituído no prazo de 30 (trinta) dias da decisão judicial. Nesse contexto, compensação e pagamento são duas formas absolutamente distintas de extinção do crédito tributário, possuindo efeitos jurídicos distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial quanto à não incidência sobre os ajustes de superveniência de depreciação. Vencido o Conselheiro Márcio Robson Costa, relator, que dava provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Vinícius Guimarães.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson da Costa - Relator

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (presidente), Vinícius Guimarães, Márcio Robson da Costa, Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Reproduzo abaixo o relatório elaborado pela DRJ com o detalhamento dos fatos.

Trata o presente processo sobre Manifestação de Inconformidade apresentada em face do Despacho Decisório, que efetuou a revisão de ofício da análise eletrônica da Dcomp n.º 14791.47522.260208.1.3.04-5079 (na qual consta o demonstrativo do crédito), e reconheceu o direito creditório no montante de R\$ 396.241,32 - homologando parcialmente as compensações efetivadas por meio da declaração de compensação n.º 01455.93995.220909.1.3.04-3279.

Em síntese, informa o Despacho Decisório:

(...)

5. Em consulta ao sistema Sief Perdcomp, verificou-se que a Dcomp n.º 14791.47522.260208.1.3.04-5079, em que consta o demonstrativo do crédito, inicialmente, estava na situação "Análise Suspensa para análise do usuário, pelo motivo da "saldo disponível superior ao limite definido"., no entanto, **antes da ação do servidor - conclusão da análise do direito creditório** - ela retornou para o fluxo eletrônico concluindo o processo de análise eletrônica do crédito com o seu reconhecimento integral (R\$ 407.032,74) e a homologação total da declaração de compensação (fl. 20).

6. Já a Dcomp n.º 01455.93995.220909.1.3.04-3279 se encontra na situação "Em análise automática" - "Pagamento Localizado". (fl. 21).

7. Tendo em vista que a análise desta divisão resultou em reconhecimento parcial do crédito tributário em questão cuja análise será demonstrada nos parágrafos abaixo, faz-se necessária revisão de ofício da análise eletrônica da Dcomp n.º 14791.47522.260208.1.3.04-5079.

(...)

11. O contribuinte declarou nos sistemas DACON e DCTF, que não havia PIS a pagar para o respectivo período (fls. 12 a 17). No entanto, confirmou-se no sistema SINAL08 e SIEF-FISCEL o pagamento de PIS no valor de R\$ 1.245.131,73 (fls. 18 a 19).

(...)

15. Cabe ressaltar que examinando a planilha de base de cálculo constante no Anexo Único da IN SRF n.º 247/2002, utilizada pela contribuinte, conforme determinação do art. 95 da IN SRF n.º 247/2002, para apuração do PIS e da COFINS, verificou-se a exclusão indevida da conta COSIF n.º 7.1.2.60.00-6 - Lucros na Alienação de Bens Arrendados, tendo em vista que esta receita faz parte da receita operacional da empresa, já que o Banco ItauLeasing é instituição Financeira que desempenha a atividade de leasing.

16. Sendo assim, em virtude de o valor do PIS devido, considerando a recomposição da base de cálculo com a inclusão desta conta COSIF, ter sido lançado por meio do auto de infração n.º 08.1.66.00-2010-00178-0 (fls. 226 a 273) pela fiscalização, não se faz necessário realizar a glosa do valor excluído da base de cálculo para fins de obtenção do valor do crédito pleiteado.

17. E ainda, em análise da planilha supracitada, verificou-se também a exclusão indevida da conta COSIF n.º 7.1.2.10.00-1 - Rendas de Arrendamento Mercantil - Recursos Internos. Em resposta à intimação n.º 79/2011 (fl. 285), o contribuinte esclareceu que esta exclusão se refere a um ajuste do resultado tendo em vista que "*por força da Circular Bacen n.º 1429/89, nas operações de arrendamento mercantil é*

necessário realizar um procedimento de "atualização" no grupo "imobilizado de arrendamento".

18. Conforme Circular BACEN n.º 1429, de 20 de janeiro de 1989, que alterou o item 1.11.8 (Imobilizado de Arrendamento) do Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro - COSIF, as empresas que operam nos termos da Lei n.º 6.099/1974 devem proceder, mensalmente, a um ajuste de sua escrituração e de suas demonstrações financeiras de forma a refletir os resultados das baixas dos bens arrendados.

19. O tratamento a ser dispensado aos resultados desses ajustes quando positivo constitui renda de arrendamento devendo ser considerado no resultado do exercício, inclusive para efeito de tributação pelo IRPJ. Quando negativo computa-se no resultado de exercício como despesa de arrendamento. É o que estabelece os itens 1.11.8.6 e 1.11.8.9 da Circular abaixo transcritos:

(...)

20. Sendo assim, conclui-se ao observar a legislação supracitada que os resultados dos ajustes em questão, quando positivos, constituem renda de arrendamento da sociedade, e ao contabilizarem como tal, devem ser incluídos na base de cálculo do PIS haja vista a atividade operacional da empresa (tem por objeto social a atividade bancária nas modalidades autorizadas para banco múltiplo, com carteira de investimento e arrendamento mercantil) e a inexistência na legislação (lei n.º 9.718/98 e n.º 9.701/98) de autorização de sua exclusão.

21. Deste modo, em relação ao **período de apuração maio/2007**, considerando a exclusão indevida da conta n.º 7.1.2.10.00-1 - Rendas de Arrendamento Financeiros – Recursos Internos no valor de R\$ 1.660.218,99 por fazer parte da receita operacional da empresa, foi feita a recomposição da base de cálculo com a inclusão desta conta COSIF e a glosa do valor excluído da base de cálculo para cálculo do valor do crédito em questão - PIS pago a maior (planilha - fls. 314 a 316), chegando-se a um direito creditório - pagamento a maior do débito de PIS (4574) - PA 31/05/2007 - **no valor de R\$ 396.241,32.**

22. Note-se que, os resultados negativos do mesmo ajuste, tratado contabilmente como despesa de arrendamento - conta COSIF 8.1.3.10.10-4 - Depreciação de Bens Arrendados e conta COSIF 8.1.3.10.99-1 - Outras Despesas de Arrendamento, puderam ser deduzidos da base de cálculo do PIS (fls. 79 a 102), conforme o disposto no artigo 1º, III, "d", da Lei n.º 9.701/98.

23. Apurado o crédito, passemos a análise das compensações com débitos próprios, apresentadas em Declarações de Compensação apresentadas neste processo.

(...)

27. Confrontando-se o crédito apurado com os débitos declarados pelo interessado, nas DCOMP n.º 14791.47522.260208.1.3.04-5079 e n.º 01455.93995.220909.1.3.04-3279, por meio do Sistema de Apoio Operacional - SAPO (fls. 317 a 320), constatou-se que o crédito apurado não é suficiente para abarcar, em sua integralidade, as compensações declaradas pelo interessado.

(...)

30. Por fim, cabe observar que os débitos constantes na DCOMP n.º 14791.47522.260208.1.3.04-5079 estavam vencidos quando da transmissão da Declaração, no entanto, não houve cálculo da multa moratória incidente sobre os tributos pagos em atraso.

(...)

32. Diante do exposto e de tudo o mais que do processo consta, **PROponho**:

a) a **REVISÃO DE OFÍCIO** da análise eletrônica do direito creditório da DCOMP n.º 14791.47522.260208.1.3.04-5079 realizada pelo SCC em 04/07/2011 (RDC - Concluída Análise do Direito Creditório - Crédito Disponível Integral), cancelando-a e

substituindo-a pela presente análise com o intuito de alterar o valor do direito creditório reconhecido;

b) o **RECONHECIMENTO PARCIAL** do direito creditório do contribuinte supra identificado, relativo ao pagamento a maior de PIS, período de apuração 31/05/2007, no valor de **R\$ 396.241,32 (trezentos e noventa e seis mil e duzentos e quarenta e um reais e trinta e dois centavos)**;

c) a **HOMOLOGAÇÃO** da DCOMP n.º 14791.47522.260208.1.3.04-5079 declarada às fls 2/6, conforme extratos do Sistema de Apoio Operacional - Sapo de fls. 317/320;

d) a **HOMOLOGAÇÃO PARCIAL** da DCOMP n.º 01455.93995.220909.1.3.04-3279 declarada às fls. 7/10, conforme extratos do Sistema de Apoio Operacional - Sapo de fls. 317/320;

(...)

Inconformada com a decisão, da qual teve ciência em 22/03/2013, a interessada interpôs, em 22/04/2013, a Manifestação de Inconformidade de fls. 338/345.

Preliminarmente, alega a ocorrência da homologação tácita, haja vista que o despacho decisório foi proferido após o decurso do prazo de cinco anos fixado na legislação, com a consequente extinção do débito tributário em discussão, nos termos do art. 156, VII e 150 § 4º, ambos do CTN. Aduz que deve o despacho decisório ser re formado, em razão da homologação tácita do crédito em discussão.

Na remota hipótese de se entender que não houve a homologação tácita da integralidade do crédito, passa a tecer as seguintes considerações.

Explica que apurou em maio de 2007, PIS a pagar conforme demonstra a DCTF original, DACON e Demonstrativo de recolhimento. Todavia, efetuou o recolhimento do DARF no montante de R\$ 1.245.131,73, resultando em pagamento indevido de R\$ 407.032,74.

Quanto ao valor que foi incluído na base de cálculo pela fiscalização, argumenta que não merece prosperar, tendo em vista que a conta glosada tem caráter eminentemente contábil e consiste em ajustar ("reclassificar") o resultado (Reclassificação Recup. WO e Superveniência de depreciação). Alega que por força da Circular BACEN n.º 1.429, de 1989, nas operações de arrendamento mercantil, é necessário realizar um procedimento de atualização no grupo de "imobilizado de arrendamento". Tal procedimento tem mero ajuste contábil, não impactando na tributação, visto que seu efeito é nulo na base de cálculo das contribuições, conforme demonstrativo anexado à manifestação de inconformidade.

Requer a realização de diligência, a fim de que se possa analisar a contabilização das contas, visando constatar o efeito nulo na base de cálculo das contribuições.

Com relação a não inclusão da multa de mora, aduz que impetrou o Mandado de Segurança n.º 2006.61.00.011829-4 que tinha por escopo a suspensão de exigibilidade dos tributos a título de PIS e Cofins, apurados nos moldes do § 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718, de 1998. Foi deferida a liminar autorizando a manifestante apurar tais tributos com base no faturamento, assim entendido a receita bruta operacional.

Em 19/02/2008, desistiu da ação supracitada e sendo que os valores suspensos pela liminar no montante de R\$ 244.518,05 - foram quitados por meio dos PER/Dcomp n.º 03544.55351.260208.1.3.04-8998 e 14791.47522.260208.1.3.04-5079, transmitidos em 26/02/2008.

Alega que os débitos de PIS foram quitados sem a multa de mora porque a Dcomp foi transmitida dentro do prazo de 30 dias previsto no art. 63, § 2º da Lei n.º 9.430, de 1996, que afasta o lançamento da multa de mora. Informa que há entendimento do CARF nessa mesma linha.

Requer que seja acolhida as razões da manifestação de inconformidade, a fim de ser reconhecido integralmente o crédito, homologando-se as compensações, bem como que sejam obstados quaisquer atos tendentes à cobrança dos débitos remanescentes.

Junta os documentos de fls. 352/418.

É o relatório.

A 3ª Turma da DRJ de Curitiba (PR) proferiu o acórdão número 06-62.075, julgando improcedente a manifestação de inconformidade, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/05/2007

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE

Descabe a realização de diligência quando todos os elementos de prova para elucidar os fatos que ensejaram as glosas de créditos se encontram nos autos.

COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. DIREITO CREDITÓRIO.

Decorridos cinco anos da apresentação de declaração de compensação sem manifestação da autoridade administrativa, considera-se homologada tacitamente a compensação e extintos os débitos declarados, devendo o crédito vinculado às compensações declaradas ser diminuído do direito creditório pleiteado.

PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. RECEITAS FINANCEIRAS.

Os ajustes efetuados no imobilizado de arrendamento, conta COSIF n.º 7.1.2.10.00-1 - Rendas de Arrendamento Mercantil - Recursos Internos, tem a função de refletir os resultados das baixas dos bens arrendados e, sendo positivos, constituem rendas de arrendamento devendo compor a base de cálculo do PIS e da Cofins, tendo em vista que se constituem em receitas advindas das atividades operacionais da empresa.

MULTA DE MORA. AFASTAMENTO. LIMINAR. AÇÃO JUDICIAL. DESISTÊNCIA.

A interrupção da multa de mora por força de medida judicial favorável à contribuinte, conforme previsão do §2º do art. 63 da Lei n.º 9.430, de 1996, é mantida no caso de desistência da ação judicial, desde que o pagamento do crédito tributário constituído seja efetuado em até 30 (trinta) dias após a desistência.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, replicando os argumentos da Manifestação de inconformidade, bem como, requerendo que o julgamento seja convertido em diligência, para que a autoridade fiscal possa certificar que os registros da conta contábil 7.1.2.10.00-1- Rendas de Arrendamento Mercantil – Recursos Internos tratam-se de meros ajustes, que não impactam na tributação do PIS.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Márcio Robson da Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos e requisitos de admissibilidade.

A controvérsia pode ser resumida em saber se as rendas provenientes do arrendamento mercantil registradas na conta COSIF n.º 7.1.2.10.00-1, devem compor a base de cálculo do PIS, nos termos do que disposto na Circular Bacen n.º 1.429, de 1989.

Outro ponto a ser dirimido diz respeito ao multa de mora no débito de PIS (abril de 2007), eis que o contribuinte entendeu pelo não pagamento porque transmitiu o pedido de compensação antes do prazo de 30 dias disposto no artigo 63, §2º, da Lei n.º 9.430/96.

Mérito

Diante de tudo que já foi relatado, atendo-me ao ponto central que diz respeito os ajustes de superveniência ou de insuficiência de depreciação que não devem afetar as bases de cálculo do PIS e da COFINS.

A referida matéria já tem entendimento consolidado no CARF, tendo sido debatida em outras oportunidades em que foi dado provimento ao recorrente. A melhor ilustração encontrada esta no brilhante acórdão, n.º 3301-004.760, relatado de maneira minuciosa pelo Ilustre Relator Marcelo Costa Marques d'Oliveira em sessão de julgamento que ocorreu em 21 de junho de 2018, no qual figura como recorrente o mesmo destes autos.

Vejamos o teor do acórdão que passa a fazer parte do presente voto.

CONTENDA

Foram lavrados dois autos de infração, relativos aos meses de janeiro a dezembro de 2011, para cobrança de R\$ 107.735.041,23, de COFINS, e de R\$ 17.506.944,19, de PIS/PASEP, acrescidos de multa de ofício de 150% e juros Selic, sob o regime cumulativo. O contribuinte teria deduzido indevidamente das bases tributáveis os saldos devedores da conta de superveniência de depreciação, verificados ao fim de contratos de arrendamento mercantil financeiro ("leasing financeiro").

Foi aplicada multa de ofício, porque a fiscalização entendeu que os lançamentos contábeis, que não teriam observado as normas do Banco Central do Brasil (BACEN), foram realizados com o intuito de modificar as características básicas do fato gerador das contribuições, incorrendo em fraude, nos termos do art. 72 da Lei n.º 4.502/64. Os mesmos registros contábeis, erros na inserção de informações contábeis na DIPJ 2012 e a realização de aportes de capital, não destinados às suas atividades fins, porém exclusivamente a aplicações financeiras, teriam retardado o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte do Fisco, o que configurar-se-ia como sonegação (art. 17 da Lei n.º 4.502/64).

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

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

ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO ("LEASING FINANCEIRO")

Conceitos gerais

O inciso XII do art. 4º da Lei n.º 4.595/64 dispõe que o Conselho Monetário Nacional (CMN) estabelecerá normas gerais de contabilidade e estatística a serem observadas pelas instituições financeiras. Em junho de 1978, o CNM edita ato, delegando tais atribuições ao Banco Central do Brasil (BACEN)

Para fins de economia processual, extraio os trechos do Termo de Verificação Fiscal (TVF fls. 17 a 81) que trazem os esclarecimentos básicos acerca da natureza da operação de leasing financeiro, de acordo com a Lei n.º 6.099/74 e Normas do Banco Central do Brasil BACEN:

"RESULTADOS ECONÔMICO FINANCEIROS DAS OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO

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

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

Ao dispor sobre o tratamento tributário, cuidou o legislador:

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

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

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

Resolução Bacen 2.309/96:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- A RECUPERAÇÃO DO CUSTO ou CAPITAL do arrendador; e

- O LUCRO da operação. Os dois elementos econômicos citados têm seus valores pré-definidos no momento da assinatura do contrato da operação de arrendamento mercantil financeiro.

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

- as contraprestações e
- demais pagamentos previstos no contrato,

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

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

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

Superveniência e insuficiência de depreciação

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

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

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

"(. . .)

a) calcula-se o valor presente das contraprestações dos contratos, utilizando-se

a taxa interna de retorno de cada contrato. Consideram-se, para este efeito, os Arrendamentos e Subarrendamentos a Receber, inclusive os cedidos, os VALORES RESIDUAIS A REALIZAR, inclusive os recebidos antecipadamente, e os registrados em CRÉDITOS DE ARRENDAMENTO EM LIQUIDAÇÃO;

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

(+) ARRENDAMENTOS A RECEBER RECURSOS INTERNOS

(+) ARRENDAMENTOS A RECEBER RECURSOS EXTERNOS

(+) ARRENDAMENTOS A RECEBER EM ATRASO

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

(-) RENDAS A APROPRIAR DE ARRENDAMENTOS A RECEBER-

RECURSOS EXTERNOS

- (+) SUBARRENDAMENTOS A RECEBER
- (+) SUBARRENDAMENTOS A RECEBER EM ATRASO
- (-) RENDAS A APROPRIAR DE SUBARRENDAMENTOS A RECEBER
- (+) VALORES RESIDUAIS A REALIZAR
- (-) VALORES RESIDUAIS A BALANCEAR
- (+) CRÉDITOS DE ARRENDAMENTO EM LIQUIDAÇÃO
- (-) RENDAS A APROPRIAR DE CRÉDITOS DE ARRENDAMENTO EM LIQUIDAÇÃO
- (+) BENS ARRENDADOS
- (-) VALOR A RECUPERAR
- (-) DEPRECIACÃO ACUMULADA DE BENS ARRENDADOS
- (+) BENS NÃO DE USO PRÓPRIO (relativos aos créditos de arrendamento mercantil em liquidação);
- (+) PERDAS EM ARRENDAMENTOS A AMORTIZAR
- (-) AMORTIZAÇÃO ACUMULADA DO DIFERIDO

Perdas em Arrendamento a Amortizar

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

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

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

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

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

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

- a) a crédito de LUCROS NA ALIENAÇÃO DE BENS ARRENDADOS, se positivo;
- b) a débito de PERDAS EM ARRENDAMENTOS A AMORTIZAR, se negativo. " (g.n.)

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

"2.3.2.30.008

Título: SUPERVENIÊNCIAS DE DEPRECIACÕES

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

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

Base normativa: (Circ 1273)

2.3.2.40.005

Título: (-) INSUFICIÊNCIAS DE DEPRECIACÕES

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

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

Base normativa: (Circ 1273)"

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

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

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

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

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

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

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

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

Tributação pelo PIS/PASEP e COFINS

As empresas de leasing são tributadas pelo PIS e a COFINS sob o regime cumulativo, previsto nas Leis nº 9.718/98, que remete-se ao art. 12 do Decreto lei nº 1.598/77, e ao

art. 1º da Lei n.º 9.701/98, cujos dispositivos atinentes ao caso em tela reproduzo, com as redações vigentes no ano calendário de 2011, período abrangido pela auditoria fiscal:

Lei n.º 9.718/98

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

(Vide Medida Provisória n.º 2.15835, de 2001)

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

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

(. . .)

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

(. . .)

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

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

I no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito: (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.15835, de 2001)

a) despesas incorridas nas operações de intermediação financeira; (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.15835, de 2001)

b) despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado; (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.15835, de 2001)

c) deságio na colocação de títulos; (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.15835, de 2001)

d) perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações; (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.15835, de 2001)

e) perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações de hedge; (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.15835, de 2001)"

Decreto lei n.º 1.598/77 " Art 12 A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados."

Lei n.º 9.701/98

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

I reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como prejuízo, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos

derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

(. . .)

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

- a) despesas de captação em operações realizadas no mercado interfinanceiro, inclusive com títulos públicos;
- b) encargos com obrigações por refinanciamentos, empréstimos e repasses de recursos de órgãos e instituições oficiais;
- c) despesas de câmbio;
- d) despesas de arrendamento mercantil, restritas a empresas e instituições arrendadoras;
- e) despesas de operações especiais por conta e ordem do Tesouro Nacional;

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

Por fim, há a IN SRF n.º 247/02, cujo Anexo I, em sua redação vigente em 2011, trazia as contas de receita e despesa que compunham as bases de cálculo, com indicação dos números das contas do Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (COSIF).

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

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

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

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

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

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

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

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

D.O.U.: 23.04.1987

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

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

I Na determinação do lucro líquido das sociedades de arrendamento mercantil deverão ser observadas as disposições da Lei nr. 6.099, de 12 de setembro de 1974, com as alterações introduzidas pela Lei nr.7.132, de 26 de outubro de 1983 e o disciplinado nas Portarias MF n.ºs: 376E, de 28 de setembro de 1976, 564, de 3 de novembro de 1978 e 140, de 27 de julho de 1984, **permitidos os ajustes determinados pela aplicação do Plano de Contas aprovado pelo Banco Central do Brasil.**

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

III O mencionado procedimento de ajustes não poderá alterar os efeitos tributários decorrentes da aplicação das disposições dos atos legais referidos no item I." (g.n.)

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

SUPERVENIÊNCIA DE DEPRECIÇÃO. BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

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

"ARRENDAMENTO MERCANTIL SUPERVENIÊNCIAS DE DEPRECIÇÃO INTRIBUTABILIDADE.

A lei tributária prescreve o regramento contábil além do tratamento tributário, impondo a ativação do bem a ser arrendado no imobilizado da arrendadora e a consequente depreciação com sua despesa nela. Ao assim estatuir, a lei não se limita ao lucro real quanto ao tratamento tributário "decorrente" da contabilização imposta, além do que a lei nem referencia lucro real ao versar sobre a disciplina da arrendadora. Os ajustes de superveniências e de insuficiências de depreciação das normas do Bacen se prestam para obtenção de resultado de um financiamento conforme os fluxos das taxas de juros contratuais o que não se dá pela contabilização imposta pela lei. Para tanto, a lei teria de

prever a ativação do bem no imobilizado da arrendatária, e não no da arrendadora o que dispensaria os ajustes das normas do Bacen. **Os ajustes de superveniências de depreciação afetam o resultado da arrendadora como receita, mas não geram efeitos tributários: não interferem na base de cálculo da CSLL. Diante da amplitude da lei tributária cabe a inteligência do Ato Declaratório (Normativo) CST 34/87 para a CSLL.**" (g.n.) Acórdão n.º 110300.684, de 09/05/12

Minha conclusão, portanto, é no sentido de que os ajustes de superveniência ou de insuficiência de depreciação não devem afetar as bases de cálculo do PIS e da COFINS. E, uma vez adotada a estrutura determinada pela IN SRF n.º 247/02, ao longo do contrato, os ajustes positivos de superveniência de depreciação sofrem incidência das contribuições, ao passo que os negativos de insuficiência de depreciação podem ser abatidos das bases de cálculo.

Ao fim do contrato, restando saldo nas contas de imobilizado de superveniência ou de insuficiência, devem ser estornados, respectivamente: a débito da conta de rendas d arrendamentos financeiros, produzindo redução da base de cálculo do respectivo mês; ou a crédito da conta perdas em arrendamentos financeiros, gerando aumento da base de cálculo do respectivo mês.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO DE PIS E COFINS E CONTESTAÇÃO DA RECORRENTE

Nos tópicos anteriores, tratei da superveniência e da insuficiência de depreciação, para que o tema fosse plenamente compreendido. Adiante, contudo, disponho tão somente da superveniência de depreciação, pois sua baixa/estorno e conseqüente impacto nas bases de PIS e COFINS é que foi objeto do lançamento de ofício.

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

O débito na conta de renda de arrendamento proporcionou uma diminuição das bases de cálculo do PIS e da COFINS dos respectivos meses. Em suas peças de defesa, a recorrente alega que os ajustes de superveniência ou insuficiência de depreciação não devem produzir efeitos fiscais. Sustenta que adotou procedimentos contábeis em linha com as "Normas Básicas" do COSIF. E, por fim, que, com a transposição de seus lançamentos contábeis para o Anexo I da IN SRF n.º 247/02, restaria materializada sua argumentação acerca da neutralidade fiscal dos ajustes.

Na fl. 39 do Termo de Verificação Fiscal TVF consta que "A fiscalização, não questiona, na presente ação fiscal, os procedimentos para apuração das bases de cálculo do PIS e da COFINS realizados durante o prazo contratual das operações de arrendamento mercantil, mas somente aqueles que ocorrem no encerramento de cada operação de arrendamento, que influenciaram na apuração das bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS."

Apresentou a apuração do resultado econômico financeiro de um contrato auditado e detalhou os lançamentos contábeis que entendeu que deveriam ter sido efetuados. E, neste ponto, surgiu a primeira divergência em relação ao que foi adotado pelo contribuinte: depreende das instruções do código 2.3.2.30.008 do "Elenco de Contas" do COSIF que a baixa/estorno da conta de superveniência de depreciação deveria ser registrada a débito da conta "Lucro na Alienação de Bens Arrendados" (fl. 46). Importa novamente reproduzir as instruções nas quais a fiscalização se baseou:

"2.3.2.30.008

Título: SUPERVENIÊNCIAS DE DEPRECIÇÕES

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

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

Base normativa: (Circ 1273)"

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

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

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

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

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

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

E, por fim, salienta que a operação de alienação do bem arrendado não faz parte da operação de arrendamento mercantil, motivo pelo qual os correspondentes lançamentos contábeis, inclusive o da baixa da superveniência, devem ser efetuados na conta "Lucro na Alienação de Bens Arrendados", que não é computada nas bases de cálculo do PIS e da COFINS.

A DRJ e a PGFN, em suas contrarrazões, ratificaram o entendimento da fiscalização. Com a devida vênia, conforme entendimento que acima expus, discordo do posicionamento da fiscalização.

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

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

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

Assim, de todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário. Por óbvio, deixo de tratar da qualificação da multa de ofício e da incidência de juros sobre a multa de ofício.

Dessa maneira, voto também pelo provimento, considerando como corretos os argumentos acima expostos.

Multa

No que tange a multa, a Recorrente alega como devido a não inclusão da multa de mora no tributo que se pretende compensar, porque em 24/05/2006 impetrou o Mandado de Segurança registrado sob o n.º 2006.61.00.011829-4, com pedido de concessão de liminar, para que se suspenda a exigibilidade dos créditos tributários da contribuição para o PIS e a Cofins apurados nos moldes do inconstitucional § 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718, de 1998, permitindo-se a apuração com base no faturamento. A liminar foi deferida em 1º de junho de 2006. Em 19 de fevereiro de 2008, antes da decisão de mérito, requereu a desistência do referido Mandado de Segurança, a qual foi homologada, com cassação expressa de liminar em 22 de fevereiro de 2008, passando o tributo a ser devido e o pedido de compensação aqui discutido foi transmitido em 26/02/2008.

Para tanto, busca amparo no artigo 63, §2º, da Lei n.º 9.430 de 1996, que assim dispõe:

Art.63.Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

(...)

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Ao analisar o assunto, a DRJ entendeu por julgar improcedente o pedido e devida a inclusão da multa, pois considerou que apenas o pagamento, e não a compensação, seria capaz de extinguir o crédito, como pretende a recorrente. Para tanto, fundamentou que a Solução de Consulta Interna n.º 29, da Cosit, de 29 de dezembro de 2014, assim dispõe:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA MULTA DE MORA. AFASTAMENTO. MEDIDA LIMINAR. AÇÃO JUDICIAL. DESISTÊNCIA.

A interrupção da multa de mora por força de medida judicial favorável ao contribuinte, prevista no § 2º do art. 63 da Lei n.º 9.430, é mantida na hipótese de o contribuinte desistir da ação, desde que o pagamento do crédito tributário constituído seja efetuado em até 30 (trinta) dias após essa desistência Dispositivos Legais: Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 63; Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil), art. 269, V.

Ocorre que a referida Solução de Consulta trata de caso distinto do que tratamos nestes autos, naquela consulta o consulente quer saber “*se o afastamento da multa de mora se mantém na hipótese de o contribuinte – embora tendo uma decisão liminar em seu favor, por força da qual a mora fora interrompida – desistir da ação para aderir a parcelamento concedido pelo Poder Público. Na hipótese, parte dos débitos provenientes da ação judicial decorreram de sua desistência, mas que não puderem ser incluídos em programa de parcelamento, devem ser quitados, e essa quitação pode ocorrer em dois momentos: antes da desistência da ação (portanto, na vigência da decisão liminar que interrompera a multa de mora) ou em até 30 (trinta) dias depois dela, quando insubsistente a decisão liminar.*” Logo, trata de caso de parcelamento e não de compensação.

Sendo assim, entendo por mais justo aplicar a norma geral, prevista no Código Tributário Nacional, Lei n.º 5.172 de 1966. Vejamos o artigo 156:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

- I - o pagamento;
- II - a compensação;
- III - a transação;
- IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Conforme se pode observar, a lei dispõe como uma das formas de extinção do crédito tributário a compensação. Sendo assim, acolho o pedido da recorrente no que se refere a não aplicação da multa de mora no tributo que se pretende compensar, tendo em vista que a transmissão da PER/DCOMP se deu antes de decorridos 30 dias da decisão que homologou a desistência da ação cuja liminar suspendia a exigibilidade do tributo.

Diante do exposto voto por dar total provimento ao Recurso Voluntário nos termos acima expostos.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson da Costa

Voto Vencedor

Conselheiro Vinícius Guimarães, Redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto à possibilidade de exclusão da multa de mora.

Em seu voto, o i. relator assinala que a multa de mora deve ser afastada, pois, no caso concreto, dentro do prazo de trinta dias da decisão que homologou a desistência do processo judicial cuja liminar havia suspenso a exigibilidade do tributo devido, a recorrente procedeu à compensação do referido débito: o i. relator assume, pois, a premissa de que a compensação, como uma das formas de extinção do crédito tributário, equivale ao pagamento.

Entendo que a decisão do colegiado *a quo* foi precisa quando consignou que somente o pagamento do tributo devido, no prazo de trinta dias da decisão judicial definitiva, teria o condão de afastar a multa moratória. Explico.

Primeiramente, lembre-se que compensação e pagamento, no âmbito do direito tributário, são dois institutos jurídicos distintos, possuindo consequências jurídicas também distintas. Nesse contexto, o voto condutor do Acórdão 9303-006.011, Relator Rodrigo da Costa Pôssas, traz contornos precisos à matéria, de maneira que adoto seus fundamentos como razões suplementares de decidir (destaquei algumas partes):

Como bem colocou a PGFN, pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário, conforme estabelece o Código Tributário Nacional (art. 156, I e II, já transcritos), recepcionado como lei complementar, a única capaz de estabelecer normas gerais sobre crédito tributário, como reza a nossa Constituição Federal (grifei):

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Vejamos o que o CTN estabelece sobre compensação:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Note-se que, a lei ordinária – e até mesmo normas administrativas –, podem disciplinar o instituto da compensação.

Sob a égide do art. 66 da Lei nº 8.383/91, a compensação só poderia ser efetuada “entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie”.

Já, em sua redação original, o art. 74 da Lei nº 9.430/96 passou a permitir a compensação entre tributos de espécies diferentes, mediante requerimento à Secretaria da Receita Federal, sob a forma de Pedido de Compensação, inicialmente sem prazo para ser analisado.

Com a mudança da redação do referido artigo 74, pela Lei nº 10.637/2002, a compensação passou a ser feita mediante Declaração de Compensação (in casu, elaborada em meio eletrônico, via Sistema PER/DCOMP). Vejamos o que diz a Lei nº 9.430/96 (grifei):

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

(...) § 5º *O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.*

Alega o contribuinte, em suas Contrarrrazões, que o pagamento, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação – como a própria denominação desta forma de constituição diz – também está sujeito à condição de sua ulterior homologação. Mas o CTN diz algo mais a respeito (grifei):

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

Assim, na compensação, é o valor confessado em DCOMP está sob condição resolutória de ulterior homologação, enquanto no pagamento, na realidade, é o que não foi quitado.

Isto está claro na lei. O § 1º do art. 150 do CTN fala “sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento”, enquanto o § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 fala em “sua ulterior homologação”

Em termos simples: “pagou está pago”; se compensou, há cinco anos para a Administração decidir em que dimensão o crédito está extinto, até o limite compensado.

Não se pode equiparar, então, homologação do lançamento com homologação da Declaração de Compensação.

Alguém poderia invocar o parágrafo único do art. 156 do CTN para dizer que é lei ordinária que determina estes efeitos. Vejamos o que prescreve o aludido dispositivo:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

II - a compensação;

(...)Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Pode haver irregularidade sobre o que foi efetivamente recolhido aos cofres públicos ?? Por óbvio que não, e se a lei assim dispusesse, seria frontalmente contrária ao prescrito no § 3º do art. 150 do CTN, que determina que o pagamento sempre será “abatido” do valor devido (o que poderia haver é a constatação de que o pagamento foi indevido ou a maior, o que gera, “independentemente de prévio protesto”, o direito à restituição desta parcela, conforme art. 165, também do CTN).

Já no que tange à compensação, o caput do art. 170 claramente abre esta possibilidade, pois condiciona a compensação a que os créditos sejam líquidos e certos (o pagamento, naturalmente, é sempre líquido e certo).

São formas de extinção distintas, com consequências distintas. Não há dúvida. Assim, não se pode aplicar a mesma jurisprudência de uma para a outra – ainda que o STJ já tenha feito isto, mas em decisão não vinculante (Resp nº 1.136.372/RS, citado pelo contribuinte).

Por fim, invoca o contribuinte ainda, em suas Contrarrazões, outro dispositivo legal, dizendo que “restou demonstrado que a extinção do crédito tributário deu-se antes de qualquer ato fiscalizatório, motivo pelo qual não há óbice para o reconhecimento da denúncia espontânea e, ainda que assim não fosse, deve ser aplicado o disposto no § 2º, do artigo 63 da Lei nº 9.430/96, pois o pagamento fora realizado dentro do prazo de 30 dias previsto na referida legislação”.

Observe-se que ele mesmo fala em pagamento. Ainda, vejamos o que diz a norma em questão:

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.(...)

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Não houve decisão judicial contrária à pretensão do contribuinte anteriormente à transmissão das DCOMP. Ele desistiu da ação, então não há que se falar nestes 30 dias, pois este prazo está a proteger a autora de uma incerteza que foge ao seu controle, e não de algo que ela mesmo optou por fazer.

Dos excertos transcritos, resta evidente a diferença dos institutos do pagamento e da compensação, de maneira que não há que se afastar a multa de mora no presente caso, dado que ao invés de efetuar pagamento, a recorrente procedeu à compensação dos débitos discutidos judicialmente.

Observe-se que os excertos transcritos também destacam um outro fundamento para a negativa de exclusão da multa de mora: *“não houve decisão judicial contrária à pretensão do contribuinte anteriormente à transmissão das DCOMP. Ele desistiu da ação, então não há que se falar nestes 30 dias, pois este prazo está a proteger a autora de uma incerteza que foge ao seu controle, e não de algo que ela mesmo optou por fazer”.*

Como se percebe, quando se trata de desistência de ação judicial, o prazo de trinta dias **para pagamento sem a incidência da multa de mora**, previsto no art. 63, §2º da Lei nº. 9.430/96, não se aplica, uma vez que aquele *“prazo está a proteger a autora de uma incerteza que foge ao seu controle, e não de algo que ela mesmo optou por fazer”.*

Tal *ratio decidendi* do acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais também se aplica ao presente caso. Além de não ter efetuado o pagamento do tributo devido, observa-se que a recorrente desistiu do processo judicial, em 19/02/2008, tendo a homologação da desistência, com cassação da liminar, ocorrido em 22/02/2008. Nesse caso, configurada a desistência de processo judicial, não há que aplicar o prazo de trinta dias para pagamento do tributo devido sem a incidência de multa de mora.

Nessa linha de entendimento, o aresto recorrido se posiciona acertadamente:

Analisando-se a documentação anexada à manifestação de inconformidade (fls. 352/418), verificou-se que em 24/05/2006, a manifestante impetrou o Mandado de Segurança registrado sob o nº 2006.61.00.011829-4, com pedido de concessão de liminar, para que se suspenda a exigibilidade dos créditos tributários da contribuição para o PIS e a Cofins apurados nos moldes do inconstitucional § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, permitindo-se a apuração com base no faturamento. A liminar foi deferida em 1º de junho de 2006. Em 19 de fevereiro de 2008, antes da decisão de mérito, a manifestante requereu a desistência do referido Mandado de Segurança, a qual foi homologada, com cassação expressa de liminar em 22 de fevereiro de 2008, passando o tributo a ser devido.

Nota-se que o caso ora analisado diz respeito à desistência da ação judicial, renunciando a contribuinte ao direito em que se fundam suas razões e a extinção do crédito tributário por meio de compensação apresentada antes de decorridos os trinta dias da desistência, sem a aplicação da multa de mora ao débito que estava vencido. Já o § 2º do art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe que o julgamento definitivo da ação, no caso de desfavorável ao contribuinte, este não perde o direito de efetuar o pagamento sem a multa de mora, desde que o faça em até trinta dias da decisão final. Portanto, em uma interpretação literal, o caso da contribuinte não se subsume ao § 2º do art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996.

Compartilho do entendimento esposado acima. No caso dos autos, não há que se falar em aplicação do art. 63, § 2º da Lei nº. 9.430/96, pois : (i) não houve decisão judicial definitiva, mas mera homologação de desistência, produzida pelo próprio sujeito passivo, de modo que não faz sentido a aplicação da proteção visada pela referida norma; (ii) não houve pagamento do tributo, mas compensação, a qual não se confunde com aquele.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário no tocante à exclusão da multa de mora.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães