



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

PROCESSO Nº 10640/000.863/91-92

nlfr

Sessão de 14 de abril de 1993

ACORDÃO Nº 103-13.758

Recurso nº: 103.345 - IRPJ - EXS: 1986 e 1988

Recorrente: CONSTRAG - CONSTRUTORA E TRANSPORTADORA GOMES LTDA

Recorrida: DRF EM JUIZ DE FORA (MG)

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - A ocorrência de passivo fictício e de saldo credor de caixa caracteriza omissão de receita, sujeita à tributação, se a contribuinte não logra provar a improcedência da presunção.

IRPJ - ARRENDAMENTO MERCANTIL - Desproporção das prestações iniciais e valor residual irrisório - Regime de competência - Confrontação das despesas com as receitas do período-base: a concentração do valor das contraprestações nos primeiros meses, mais a fixação de valor residual ínfimo e, ainda, o fato de o prazo do contrato ser inferior à expectativa do tempo de vida útil do bem, desvirtuam a sua natureza, convertendo-o, na realidade, em contrato de compra e venda a prazo, tornando indedutíveis, como despesas operacionais ou custo, as contraprestações pagas a título de arrendamento mercantil.

IRPJ - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - É procedente a glosa e consequente tributação da importância escriturada como despesa operacional, a título de "multas fiscais", sem comprovação.

Negado provimento ao recurso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por, CONSTRAG - CONSTRUTORA E TRANSPORTADORA GOMES LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso.

Acórdão nº 103-13.758

Sala das Sessões(DF) ., em 14 de abril de 1993.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER

PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM


ZAINITO HOLANDA BRAGA

PROCURADOR DA FAZEN-

SESSÃO DE: 13 MAI 1993

DA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA, VÍCTOR LUÍS DE SALLES FREIRE , JOSÉ GERALDO ROSA (SUPLENTE CONVOCADO), SÔNIA NACINOVIC, OVÍDIO GAS PARETTO, JOÃO APRÍGIO BIZERRA (SUPLENTE CONVOCADO). Ausente por motivo justificado o conselheiro PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR.





SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10640/000.863/91-42

RECURSO Nº: 103.345

ACORDÃO Nº: 103-13.758

RECORRENTE: CONSTRAG - CONSTRUTORA E TRANSPORTADORA GOMES LTDA

RELATÓRIO

CONSTRAG - Construtora e Transportadora Gomes Ltda., com sede em Juiz de Fora, MG inscrita no CGC sob o nº 19.005.289/0001-60, recorre a este Conselho da decisão da autoridade singular, que julgou parcialmente procedente sua impugnação ao auto de infração de fls. 31/40, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, exercícios de 1986, 1987 e 1988.

Consoante o enunciado contido às fls. 31/33 e 38/40 dos autos, foram apurados as irregularidades abaixo descritas:

1) Omissão de receita caracterizada pela não comprovação de saldo da conta Fornecedores em 31.12.85, Cr\$ 38.183.166, e 31.12.86, Cz\$ 329.464,00, conforme fls. 02/15;

2) O contrato de arrendamento mercantil às fls. 25/27, foi firmado tendo-se a concentração dos pagamentos nos primeiros anos de vigência contratual, fixando-se para as demais prestações valores mínimos. Tendo o contrato valor residual de 1% o que contraria o disposto no artigo 5, letra c da Lei 6.099/74, foram glosadas as contraprestações apropriadas como despesas nos anos-base de 1985, Cr\$ 161.551.569, 1986, Cz\$ 501.372,13, e 1987, Cz\$ 348.276,75, por referirem-se a aquisição de bem(ns) do Ativo Perma

Acórdão nº 103-13.758

nente. Com a desclassificação dos contratos de arrendamento mercantil e a consequente imobilização dos bens, apurou-se correção monetária credora a menor, demonstrativos às fls. 28/30, nos exercícios de 1986, Cr\$ 32.936.248, 1987, Cz\$ 66.397,49 e 1988, Cz\$ 1.992.711,92;

3) Não comprovação por parte da empresa, com documentação hábil e idônea da despesa escriturada no ano-base de 1985, a título de multas fiscais, no valor de Cr\$ 340.000.000,00;

4) A empresa contabiliza a débito da conta Caixa todos os cheques emitidos e a crédito os depósitos bancários' efetuados. Em 09.01.91, fls. 16/21, a empresa foi intimada a comprovar a destinação dos cheques compensados. Em resposta às fls. 22/24, alega que os cheques por ela relacionados destinaram-se a depósitos em outras instituições. Após análise da resposta da contribuinte, parte dos cheques não foram aceitos por não coincidirem em valores e datas e outros não foram por ela mencionados. Portanto, considerou-se como não comprovado o valor de Cz\$ 4.210.363,00. O saldo de Balanço em 31.12.86 importou em Cz\$ 1.880.862,22 e o valor de Cz\$ 4.210.363,00 evidencia a existência de recursos estranhos à receita contabilizada, o que caracteriza uma omissão de receita representada por:

Saldo Credor de Caixa	Cz\$	2.329.500,78
Superveniência Ativa	Cz\$	1.880.862,22
T O T A L	Cz\$	4.210.363,00

Instaurando a fase litigiosa a autuada apresentou, dentro do prazo prorrogado, impugnação ao lançamento, fls. 45/54, anexando os documentos de fls. 55/64, alegando em síntese:

1) Os valores considerados como passivo fictício pela fiscalização, comprovam de fato os lançamentos contábeis efetuados. Os lançamentos efetuados demonstram, que aqueles são os valores correspondentes a seus fornecedores;

2) Não vê como se confundir contrato de compra e venda com contrato de arrendamento mercantil. Transcreve às fls. 50 o artigo 1.122 do Código Civil e ensinamentos de Antônio da

Acórdão nº 103-13.758

Silva Cabral sobre contraprestação em arrendamento mercantil. Há autorização legal e regulamentar à livre estipulação do valor residual, razão pela qual qualquer ato que tenha por fim limitá-la implica em afronta ao art. 153, § 2º da Constituição Federal. A lei nº 6.099/74 e suas normas regulamentadoras do arrendamento mercantil autorizam indubitavelmente a livre estipulação do valor residual e não diz que os valores das contraprestações devam ser uniformes;

3) Na Demonstração de Resultado - Lucros e Perdas, anexos às fls. 55/59, a contabilidade para fins de apuração de seus lucros ou prejuízos, não levou em consideração o valor de Cr\$ 340.000.000,00 glosado pela fiscalização. Portanto, este valor não teve qualquer influência na apuração do resultado líquido tributável;

4) Em alguns cheques os valores depositados não coincidiam com as guias de depósito, porque outros valores estavam sendo, também, depositados. Lista às fls. 53 alguns cheques e seus valores, os quais foram depositados em conta no BRADESCO, comprovantes às fls. 60/64;

- Requer a insubsistência da autuação fiscal.

A autora do procedimento fiscal às fls. 68/71, propõe a manutenção parcial do lançamento, alegando em síntese:

1) - Quanto ao passivo fictício a autuada não apresenta nenhuma documentação que possa modificar a tributação;

2) - O contrato às fls. 25/27 apesar de revestido das características formais de contrato de leasing, na realidade se traduz num contrato de compra e venda não só pela concentração do pagamento das contraprestações nos doze primeiros meses, como pelo valor residual mínimo. É evidente que ninguém irá pensar em devolver um bem cujo preço de revenda e provavelmente até de sucata seja bem superior ao preço de opção de compra. A contratação de um valor residual ínfimo em total desacordo com o valor contábil dos bens ou de seu valor de merca



Acórdão nº 103-13.758

do, descaracteriza os contratos de arrendamento mercantil;

3) - Em intimação às fls. 66, a autuada foi intimada a informar a data do estorno do lançamento: Multas Fiscais (débito) a Caixa (crédito) no valor de Cr\$ 340.000.000. Em sua resposta, fls. 67, continua afirmando que a conta Multas Fiscais não transitou pela conta de resultado e que não foi feito o estorno do referido lançamento. Ora, se foi efetuado um lançamento a débito da conta de "despesas" e se este não foi estornado, evidentemente que o mesmo compõe a conta de resultado do exercício;

4) - Considera comprovados cheques no valor de Cz\$ 1.930.000,00, transferidos do Banco Progresso para o BRADESCO, conforme recibos de depósitos agora apresentados. Quanto ao Cheque nº 243349 de 250.000,00 (B. Progresso), compensado, a autuada anexa 03 recibos de depósitos, fls. 63, para confirmar seu depósito no BRADESCO. Ora, com apenas um cheque não tem sentido ser efetuado três depósitos, uma vez que o cheque foi compensado, e em nenhum deles consta o nº do cheque. Quanto ao cheque nº 243350 (B. Progresso) no valor de 45.000,00, a impugnante anexa um recibo do BRADESCO no valor de 46.200,00. No referido recibo, fls. 64, não consta o valor de 45.000,00, nem o número do cheque depositado. O saldo credor de Caixa deverá ser retificado para Cz\$ 399.500,78, continuando a superveniência ativa importando no montante de Cz\$ 1.880.862,22, o que perfaz um total de Cz\$ 2.280.363,00.

A autoridade singular às fls. 102/114, nos termos da Decisão nº 162/92 resolve julgar procedente em parte a ação fiscal, acrescentando em relação à Informação Fiscal acima relatada:

(01) - Transcreve o artigo 180 do RIR/80 para concluir que a defendente não conseguiu elidir a exigência de Passivo Fictício, pois só trouxe aos autos meras argumentações;

(02) - Embora o artigo 235 do RIR/80 não conste da capitulação legal, fls. 39, pelo teor da impugnação percebe-se que a contribuinte entendeu perfeitamente que houve descaracterização do contrato de arrendamento mercantil às fls. 25/27.



Acórdão nº 103-13.758

Transcreve o artigo 235 do RIR/80 e cita precedentes deste Conselho que descaracterizam as operações de arrendamento mercantil por serem ínfimos os valores residuais dos bens. No presente caso o valor residual foi fixado em 1% do valor de referência do bem arrendado,, igual a 0,78% do preço total do arrendamento e que representa 18,66% do valor da primeira "contraprestação", valor este que fica, provavelmente, bem aquém do preço de sucata. Transcreve art. 5º da Lei nº 6.099/74, trecho do Acórdão nº 103-08.117/87, o qual analisa a letra "c" do já citado art. 5º, e conclui que "a fixação de um valor residual irrisório é uma evidência que caracteriza compra e venda, visto que a opção nos termos do contrato só se efetua ao término deste; a contratação de valor residual mínimo revela que a opção foi feita no início do contrato, caracterizando uma operação de compra e venda, conforme determina o § 1º do artigo 11 da Lei nº 6.099/74." Quanto à correção monetária credora, a impugnante não se manifesta. Mas, de acordo com o disposto no art. 347 do RIR/80, mantém-se, este lançamento;

(03) - Se a defendente não procedeu ao estorno do lançamento fiscal referente a "Multas Fiscais" e afirma que este não teve qualquer influência na apuração do resultado do exercício, contabilmente a quantia em questão desapareceu no ar e, mesmo assim o seu Balanço Patrimonial "fechou" corretamente, conforme fls. 94/95. Cita artigos 191 e 387-I do RIR/80 e conclui que da análise da Demonstração do Lucro Real, fls. 101, constata-se que não houve adição ao lucro líquido da quantia de Cz\$ 340.000.000,00. Como tal valor não foi estornado, fls. 67, e nem houve a comprovação de sua destinação, correta está a glosa efetuada pela autuante;

(04) - Considera comprovados os cheques no valor de Cz\$ 1.930.000,00 e considerando o disposto no artigo 180 do RIR/80 mantém a exigência sobre a quantia de Cz\$ 399.500,78 (Saldo Credor de Caixa). Em consequência da apuração de Saldo Credor de Caixa, o numerário existente em 31.12.86 no caixa da empresa constitui uma Superveniência Ativa, caracterizando omissão de receita, porém, a defendente não se manifestou sobre esta exigência fiscal.



Acórdão nº 103-13.758

Exime a interessada do valor referente à TRD constante do auto de infração às fls. 37, conforme Lei nº 8.218/91.

Cientificada da decisão como faz prova o AR às fls. 116, datado de 08.05.92, e inconformada com o seu conteúdo, interpôs a contribuinte em 04.06.92, o recurso voluntário de fls. 117/133, mediante o qual reafirma os termos da impugnação e acrescenta:

(01) -

(02) - Transcreve às fls. 124 o conceito de arrendamento mercantil e o artigo 7º da Lei 6.099/74 e conclui que a não uniformidade das contraprestações e o valor residual ínfimo foi uma fórmula encontrada para atrair empresas para as operações de "leasing". A única causa para a desclassificação do "Leasing" foi a irregularidade das prestações estabelecidas nos contratos. Nada existe exigindo a igualdade ou proporcionalidade nas prestações, pois, o que aconselha a Doutrina com fulcro na prática das operações comerciais e financeiras, é que o ideal é que sejam mais elevadas no início do contrato. Na opinião de Giorgiulo Fossati nos contratos de "leasing" a prestação, pode ser constante ou variável, crescente ou decrescente, mas sempre pré-determinada. A Lei nº 6.099/74 não menciona se as parcelas de financiamento devem ser uniforme, nem tampouco se devem ser crescentes ou decrescentes, ou qualquer outra ordem, e silencia quanto ao valor do bem residual para efeito de opção de compra pelo arrendatário. Se se admitisse, apenas para argumentar, que houvesse a infração aqui apontada, seria incabível o crédito de correção monetária apurado pela autuante, discorre às fls. 129 sobre o procedimento fiscal que deveria ter sido seguido e transcreve trechos de Acórdãos da 1ª e 3ª Câmara deste Conselho que versam sobre a matéria;

(03) -

(04) -

É o relatório.



Acórdão nº 103-13.758

V O T O

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - Relator;

O recurso é tempestivo, eis que interposto dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no Decreto nº 70.235/72.

Omissão de receita - Passivo Fictício.

Tanto na impugnação quanto no recurso voluntário a contribuinte insiste na sua tese de defesa de que os lançamentos contábeis demonstram de forma inequívoca que os valores apontados pelo Fisco correspondem, de fato, aos seus fornecedores.

Os lançamentos contábeis estão sujeitos à comprovação com documentação hábil e idônea, inclusive os valores constantes do Balanço Patrimonial, a título de obrigações para com fornecedores.

No presente caso, a empresa deixou de comprovar a existência de obrigações nos valores de Cr\$ 38.183.166 e Cz\$ 329.464,03, nos períodos-base de 1985 e 1986, respectivamente, ficando evidenciada a ocorrência de passivo fictício, que autoriza a presunção legal de omissão de receita, com fulcro no disposto no artigo 180 do RIR/80, considerando-se que o sujeito passivo não logrou provar a improcedência da presunção.

A decisão recorrida deve ser mantida.

Arrendamento Mercantil.

Refere-se a glosa de valores das contraprestações de arrendamento mercantil apropriadas como despesas operacionais, sob a acusação de se tratar, na realidade de um contrato de compra e venda de bens ativáveis, transvestido de contrato de arrendamento mercantil ("leasing") em virtude da concentração dos valores das contraprestações iniciais e fixação de valor residual ínfimo para a aquisição do bem.



Acórdão nº 103-13.758

O lançamento tributário e a sua conseqüente manutenção pela autoridade julgadora em primeira instância estão corretos, pelas bem lançadas razões de decidir que fundamentaram o decisório, as quais adoto e passo a enfatizar alguns aspectos atinentes à questão.

A desclassificação do contrato de leasing, para efeitos fiscais, mostra-se procedente, na medida em que as contraprestações iniciais foram fixadas em valores elevados e as finais em valores irrisórios, e, quando da assinatura do contrato já ficou acordada a opção de compra do bem pela arrendatária por valor residual também irrisório face à expectativa de vida útil remanescente do bem ao término do contrato.

Estes aspectos denotam que a intenção,, que se concretizou, era mesmo a compra do bem, a prestações, mas utilizando-se da forma de um contrato de leasing, com o fito de apropriar os valores das contraprestações como despesas operacionais, fugindo à obrigação legal de capitalizá-los para futuras depreciações pelo prazo de vida útil esperado para o bem.

Na verdade, o contrato em tela, face às condições acordadas, quais sejam a concentração dos valores das contraprestações iniciais e fixação de valor residual ínfimo, de plano, numa primeira abordagem, fere a própria natureza do leasing que é a de propiciar à arrendatária a fruição de um bem indispensável às suas operações sem imobilizar grandes somas de capital na sua aquisição, necessárias ao giro de seus negócios, ficando assim, no presente caso, mais uma vez evidenciado, tratar-se mesmo de compra e venda de bem a prestação.

Esta é a essência e objetivo principal de uma operação leasing e não aquele pretenso objetivo citado pela recorrente que o legislador da Lei nº 6.099/74, ao permitir fossem as contraprestações consideradas como custo ou despesas visou fortalecer empresas, sem se preocupar se as parcelas seriam uniformes ou

A legislação de arrendamento mercantil, necessariamente, deve ser interpretada dentro do contexto jurídico-tributário



Acórdão nº 103-13.758

que integra, e não vista, à exclusiva conveniência do sujeito passivo, como uma legislação que vise propiciar vantagens fiscais quer à arrendatária quer à arrendadora, pela simples adoção, apenas formal, de um contrato de leasing, pois esta característica de favor fiscal tal legislação não possui e nada nela existe que autorize tal conclusão.

Arrimar-se no fato de o legislador não ter feito restrições quanto à uniformidade parcelas e concentrar seus valores nas primeiras parcelas, ou quanto ao valor residual e fixá-lo em valor ínfimo, face ao prazo de vida útil remanescente, não é só contrariar a essência do leasing, acima já comentado, mas também, já numa segunda abordagem, desrespeitar as demais leis comerciais e fiscais que regem a apuração dos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real, a cujo contexto se submete a recorrente, a teor do disposto no artigo 157 do RIR/80.

É que, a legislação comercial, especificamente a Lei nº 6.404/76, art. 177, prescreve a adoção dos princípios de contabilidade geralmente aceitos e o registro das mutações patrimoniais segundo o regime de competência, critérios encampados pela legislação fiscal, consubstanciada no Decreto-lei nº 1.598/77.

O regime de competência tem por substrato o princípio contábil do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis a que se referirem. Esta matéria é tratada na obra "MANUAL DE CONTABILIDADE DAS SOCIEDADES POR AÇÕES - Aplicável também às demais sociedades.", de Sérgio de Iudícibus e outros, 3ª edição, São Paulo, Editora Atlas, 1990, capítulo 3, subitem 3.5.4, página 93, in verbis:

"3.5.4 - O Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos contábeis.

Enunciado: 'Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas, em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorre - rem...'



É importante notar que a base do confronto não está relacionada ao montante dos recursos efetivamente recebido em dinheiro ou pago, no período, mas às receitas reconhecidas (ganhas), nas bases já mencionadas, e às despesas incorridas (consumidas) no período.

Assim, podemos consumir ativos pagos no mesmo período ou adquiridos em períodos anteriores. Pode ocorrer o caso de sacrifícios de ativos, no esforço de propiciar receita, cujos desembolsos efetivos somente irão ocorrer em outro exercício, ou de se incorrer em despesas a serem desembolsadas posteriormente (sacrifício de ativo no futuro, ativo esse que pode nem existir hoje).

Todas as despesas e perdas ocorridas em determinado período deverão ser confrontadas com as receitas reconhecidas nesse mesmo período ou a ele atribuídas, ...v".

No caso dos autos, o bem objeto do leasing foi uma motoniveladora Caterpillar, cujo prazo de vida útil admissível foi fixado em 04 (quatro) anos pela Instrução Normativa -SRF nº 72/84, com base no disposto no § 1º do artigo 202 do RIR/80. Como o contrato de leasing, teve o seu prazo de duração fixado em 36 (trinta e seis) meses, e mais, concentrou os valores das contraprestações nas 24 (vinte e quatro) parcelas iniciais e valores insignificantes para as parcelas restantes, na verdade, a contribuinte apropriou como despesas operacionais, indevidamente, nos períodos-bases de 1985 e 1986, parcelas correspondentes a sacrifícios de ativo que ocorreriam e contribuíram para a obtenção das receitas dos dois períodos-base seguintes, a cujas receitas deveriam ser confrontados para apuração dos resultados dos respectivos exercícios sociais, ficando assim reduzidos, ao arrepio, da lei, os resultados dos exercícios sociais de 1985 e 1986, e, conseqüentemente, a base de cálculo do imposto de renda dos correspondentes exercícios financeiros.

Em suma, o contrato de leasing em análise, ao fixar as contraprestações iniciais em valores elevados e estipular prazo de duração inferior ao prazo de vida útil do bem acoplados à opção de compra por valor residual irrisório face ao valor e prazo de vida útil remanescentes do bem, infringiu as disposições dos artigos 154; 157; 191; 193; 235 e 387; I; do RIR/80.

Mantêm-se a decisão recorrida.



Acórdão nº 103-13.758

Glosa de despesas - Multas fiscais.

A recorrente apropriou como despesas operacionais a débito da conta "Multas Fiscais" e a crédito de "Caixa" a importância de Cr\$ 340.000.000, no ano-base de 1985, segundo escriturado às fls. 319 do seu livro Diário nº 03, cópias às fls. 55/56 dos autos.

Regularmente intimada a comprovar a operação deixou de fazê-lo no curso da ação fiscal e nas etapas processuais posteriores, defendendo-se argumentando que o valor não transitou pela conta de resultado. Novamente intimada a esclarecer a operação, já na fase de preparo do julgamento em primeira instância, asseverou que não procedeu a nenhum estorno contábil, mas também sem que a parcela tivesse sido computada para apuração do resultado do exercício. Deixou de comprovar qual o procedimento adotado contabilmente, bem como não apresentou em nenhuma fase processual os comprovantes da despesa.

À falta de interesse de contraditar séria e objetivamente o feito fiscal a tributação deve ser mantida, considerando que a empresa ao encerrar suas contas de resultados e elaborar seu Balanço Patrimonial, necessariamente, teve que considerar a despesa contabilizada.

Saldo credor de Caixa.

Foi detectado mediante reconstituição dos saldos da conta Caixa mediante a exclusão de valores de cheques emitidos para suprimento da referida conta mas que na realidade tiveram outra destinação, sem que a empresa lograsse comprovar a escrituração das operações a que corresponderiam.

A recorrente argumenta que os valores não considerados pelo Fisco integram o montante de outros valores também depositados. Estariam nesta condição os cheques relacionados no recurso, fls. 133, dos autos, referindo-se ao doc. 02, fls. 60/64 dos autos.

À exceção dos valores dos cheques nºs 243349 e 243350, em relação aos quais a recorrente nada trouxe aos autos que pudes-

Acórdão nº 103-13.758

se ensejar a revisão da decisão, os demais valores relacionados foram considerados comprovados e excluídos da tributação, compondo o montante de Cz\$ 1.930.000,00, ver fls. 70, informação fiscal e fls. 112, decisão recorrida.

Decisão singular mantida.

Conclui-se a que autoridade julgadora em primeira instância decidiu incorretamente, face aos elementos presentes nos autos e à luz da legislação de regência.

Voto pela negativa de provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 14 de abril de 1993.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER - RELATOR

