



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/
.....

Sessão de 13 fevereiro de 1991.....

ACÓRDÃO Nº 101-81-151

Recurso nº - 97.605 - IRPJ - EXS: 1985 a 1987

Recorrente - EMPRESA UNIDA MANSUR & FILHOS LTDA.

Recorrida - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM JUIZ DE FORA - (MG).

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO FIC TÍCIO - A existência das obrigações cons tantes do passivo circulante ficam sujei tas à comprovação, sob pena de serem presumidamente consideradas omissão de receitas.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Os valores de depô sitos bancários não escriturados são ti dos como oriundos de receitas omitidas à tributação se, regularmente intimada, a empresa não logra comprovar, com docu mentação hábil e idônea a origem dos re cursos.

IRPJ - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - MATERIAL DE PINTURA - Os gas tos destinados a manter bens imóveis em boas condições de operação e de limpeza, dos quais não resulte aumento de vida útil previsto para o bem, podem ser apro priados como despesas operacionais.

ARRENDAMENTO MERCANTIL - A fixação de va lor residual irrisório e a concentração do valor das prestações nos 12 (doze) pri meiros meses, abrangendo mais de 80% do valor dos contratos, desvirtua o contra to de arrendamento mercantil, evidencian do tratar-se, na realidade, de compra e venda a prazo, transvestido em contrato de "leasing", sendo indedutível as pres tações pagas a título de arrendamento mer cantil.

PRO-LABORE - É indedutível se não ficar comprovada a efetividade da prestação do serviço.

Acórdão nº 101-81.151

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - As contas representativas de cauções em garantia da execução de contrato classificam-se no Ativo Circulante ou no grupo Realizável a Longo Prazo (PN-CST' nº 108/78).

AGRAVAMENTO DA MULTA - Se não restar perfeitamente caracterizada no processo a recusa em atender a intimação ou de apresentação de esclarecimento, não cabe a exasperação da multa de lançamento de ofício de 50% para 75%.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EMPRESA UNIDA MANSUR & FILHOS LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento, em parte, ao recurso, para excluir da tributação a importância de Cr\$ 9.913.339,00, no exercício de 1985, bem como reduzir a multa aplicada de 75% para 50%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencido o Conselheiro Celso Alves Feitosa, que provia mais Cr\$ 68.786.244,00, Cr\$ 7.724.745,00 e NCz\$ 477,85, nos exercícios de 1985, 1986 e 1987, repectivamente.

Sala das Sessões (DF), em 18 de fevereiro de 1991


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER

- RELATOR


VISTOEM AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS
SESSÃO DE: 14 MAR 1991

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA, RAUL PIMENTEL e JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN.





SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10640-001.133/89-81

RECURSO Nº: 97.605

ACÓRDÃO Nº: 101-81.151

RECORRENTE: EMPRESA UNIDA MANSUR & FILHOS LTDA.

R E L A T Ó R I O

EMPRESA UNIDA MANSUR & FILHOS LTDA., foi autuada em virtude das seguintes irregularidades à legislação do imposto de renda, conforme auto de infração, fls. 1077, e termo de verificação fiscal, fls. 1069/1071:

- Exercício de 1985 - Período-base de 1984.

1 - Omissão de receita caracterizada por
passivo não comprovado :Cr\$ 4.901.216,00

Enquadramento legal: arts. 157, § 1º;
179; 180; 387, II; do RIR/80 .

2.1 - Glosa de despesas consideradas in-
dedutíveis por estranhas aos cus-
tos e não atender aos requisitos da
necessidade, normalidade e usualida-
de:

2.1-a - Brindes :Cr\$3.928.634,00

2.1-b - Combustíveis :Cr\$4.351.360,00

Enquadramento legal: art. 191, §§ 1º
e 2º do RIR/80.

Acórdão nº 101-81.151

2.2 - Despesas ativáveis escrituradas co
mo despesas operacionais;

2.2-a - Aquisição de carpetes :Cr\$ 70.000,00

2.2-b - Aquisição de material de pintura :Cr\$1.756.886,00

Enquadramento legal: arts. 193, §
2º e 227, parágrafo único do RIR/
/80.

3 - Omissão de receita operacional ca-
racterizada por depósitos bancá-
rios não contabilizados :Cr\$2.513.969.579,00

Enquadramento legal: art. 181 do
RIR/80.

4 - Glosa de despesas com arrendamento
mercantil, cujos contratos foram
considerados como operações de
compra de bens a prestação :Cr\$68.786.244,00

Enquadramento legal: art. 235, §§
1º, 2º e 4º do RIR/80.

5 - Variação monetária ativa sobre
empréstimo feito à empresa coliga
da "Unida Turismo Ltda." :Cr\$1.503.720,00

Enquadramento legal: art. 254, inciso I do RIR/
/80 e PN nº 23/83.

6 - Correção monetária de imobiliza
ções de concessão do direito de
utilização de linhas de ônibus
conforme cauções e complementa-
ção de cauções no ano-base :Cr\$8.156.453,00

Enquadramento legal: arts. 347, I, "a" e 358,
II, "a", do RIR/80.



Acórdão nº 101-81.151

7 - Glosa de despesa "pro-labore" da sócia Terezinha de Souza Mansur, por falta de comprovação da efetiva prestação de serviços à empresa :Cr\$4.290.000,00

Enquadramento legal: art. 194, I, do RIR/80.

Exercício de 1986 - Período-base de 1985

Glosa de despesas com arrendamento mercantil, cujos contratos foram considerados como operações' de compra de bens a prestação :Cr\$ 7.724.745,00

Exercício de 1987 - Período-base de 1986

Idem ao exercício de 1986, base 1985 :Cr\$ 477.855,00

Este último valor (ex. 87) foi quantificado em cruzeiros que convertido para o padrão monetário então em vigor equivale a NCz\$ 477,85, segundo confronto dos demonstrativos de fls. 216 e 1073.

Foi exigida a multa de lançamento de ofício agravada para 75%, art. 728, II, § 1º, do RIR/80, por não atendimento ' dos prazos fixados nas intimações, não prestar informações e não apresentar documentos, gerando morosidade na ação fiscal, conforme descrito no termo de verificação fiscal, fls. 1.071.

Ciência da autuação em 28.08.89, fls. 1.077.

A exigência foi impugnada, em 11.10.89, dentro do prazo legal, prorrogado consoante despacho de fls. 1.080.

Alegou, em resumo, que: há uma incomensurável desproporção entre os números apontados no lançamento e as suas possibilidades de satisfazer o crédito tributário constituído; os documentos de fls. 1.146/1.169 provam a inexistência do passivo não comprovado; as despesas glosadas, relativas a brindes, tem amparo no conceito emitido no Parecer nº 322/71, e aplica-se no caso o entendimento do acórdão nº 101-74.667/83; quanto às despesas de combustíveis, a gasolina é destinada à caminhonete de propriedade

de sócio, utilizada em regime de comodato, doc. de fls. 1.170/1.171, e o álcool é utilizado em veículo que mesmo não sendo de sua propriedade estão a seu serviço; a aquisição de carpete trata-se de mera substituição de piso deteriorado pelo uso; a aquisição de material de pintura não ofende os dispositivos legais capitulados, e esta em consonância com o PN 104/75, item "b"; os documentos nºs 32 e 787, fls. 1.172/1.178, comprovam 90% (noventa por cento) dos valores autuados a título de depósitos não escriturados aplicando-se com relação ao restante o princípio de materialidade; foi impossível juntar os documentos solicitados, no prazo de 10 (dez) dias concedidos pela fiscalização, o que deu origem ao agravamento da multa; quanto ao arrendamento mercantil entende que o seu procedimento está de acordo com o disposto no art. 235, § 1º, do RIR/80, art. 11 da Resolução BACEM nº 980/84, e art. 110 do CTN; com relação à variação monetária ativa, não reconhecida, trata-se de operações de curtíssimo prazo para atender situação de emergência, não tendo resultado dano aos cofres públicos, pois se não registrou a receita, a mutuária não registrou a despesa; as cauções depositadas no DER garantem a execução do contrato de concessão de linhas de ônibus, registradas com obediência à norma do Parecer Normativo nº 108/78, que faculta sua classificação no Ativo Circulante ou no Realizável a Longo Prazo, além de que quando levantadas tais cauções não são corrigidas; os documentos números 792 a 799, fls. 1.179/1.189 demonstram que a Sra. Terezinha de Souza Mansur tem definida as suas atribuições na empresa ajustando-se o caso melhor no art. 236, do RIR/80; a respeito do agravamento da multa afirma que somente desatendeu às intimações quando impossíveis de serem cumpridas, citando exemplos e argumenta que "se a auditoria se arrastou por mais de um ano a culpa não cabe à suplicante"; discorda da aplicação da alíquota de 35%, argumentando que se o mesmo fato econômico deu origem a dois lançamentos de ofício, IRPJ e IST, é porque o próprio fisco considerou que as receitas alegadamente omitidas se originaram de sua atividade fim.

Informação fiscal, fls. 1.472/1.481, opinando pela exclusão da tributação da parcela de Cr\$ 1.789.640, relativa a combustíveis e da parcela de Cr\$ 2.139.362.391, a título de depósitos bancários não contabilizados, consideradas comprovadas.

3.

10

Decisão de primeiro grau, fls. 1.482/1.496, julgando o lançamento parcialmente procedente sob a seguinte ementa:

"INFRAÇÕES E PENALIDADES - AGRAVAMENTO DA MULTA - A falta de atendimento à intimação formulada pelo Fisco autoriza o agravamento da multa de ofício.

RECEITAS - OPERACIONAIS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A existência de depósito de origem não comprovada autoriza a presunção de omissão de receita.

PASSIVO FICTÍCIO - São tributáveis, como omissão de receita, os valores expressos nas contas do Passivo Circulante e Exigível a Longo Prazo, quando não comprovado que essas exigibilidades eram devidas na data do balanço.

Exclui-se da tributação os valores relativos a passivo real comprovadamente demonstrado.

RECEITA DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS - MÚTUO - Nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutuante deverá reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, o valor correspondente à correção monetária.

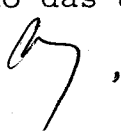
CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - BRINDES - Legítima a glosa de valores lançados a título de brindes que não sejam de pequeno valor e cuja despesa total não seja de moderado valor.

DESPESA COM COMBUSTÍVEIS - Para que seja aceita como dedutível é necessário a sua comprovação com documentação hábil e idônea, além do preenchimento dos requisitos de necessidade, normalidade e usualidade.

PROLABORE - Para sua dedutibilidade deverá ser comprovada a efetividade da prestação do serviço.

OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL - Caracteriza-se como de compra e venda, sujeitando-se, às normas previstas no artigo 235 e seus parágrafos, do Regulamento do Imposto de Renda vigente (RIR/80), os contratos que, embora se revistam de forma de arrendamento mercantil, apresentem desuniformidade no valor das prestações, bem como aqueles que apresentem valor residual irrisório para fins de opção de compra.

CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - DIREITO DE UTILIZAÇÃO DE LINHA DE ÔNIBUS - Constitui ativo imobilizado estando, portanto, sujeito à correção monetária prevista no art. 347, I "a", do RIR/80, os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da empresa."



Acórdão nº 101-81.151

O julgador singular acolheu parte das razões da impugnante, determinando a exclusão da base de cálculo do imposto das parcelas de Cr\$ 3.901.976,00 e de Cr\$ 2.149.641.652, a título de, respectivamente, passivo não comprovado e depósitos ban-
cários não escriturados.

Ciência da decisão em 28.05.90, fls. 1.498.

Irresignada, a contribuinte, em 27.06.90, inter-
pôs o apelo de fls. 1.504/1.517, mais os documentos de fls. 1518/
/1519.

Alega em resumo que:

1 - Passivo não comprovado - a importância de Cr\$ 999.240,00 refere-se a dois contratos de arrendamento mercantil, escriturados a débito de "Despesas e/Arrendamento Apropriáveis no Exercício Seguinte" e a crédito de "Financiamento p/Ampliação e Renovação da Frota", reportando-se ao registro de correção da conta de passivo, com reflexo no ativo, distanciando-se do conceito de passivo fictício;

2 - Despesas não dedutíveis - brindes e combustí-
veis - não deseja litigar sobre a matéria no que pertine ao méri-
to, mas não concorda com a alíquota de 35% e nem com o agravamen-
to da multa; quanto ao material de pintura reitera os seus argu-
mentos de impugnação; se reconhecida a tese da decisão singular
pede aplicação do preceito contido no art. 100, I, parágrafo úni-
co do CTN, em função do PN nº 104/75;

3 - Omissão de receita operacional - depósitos ban-
cários - protesta pelo reconhecimento da diferença remanescente no
decisório, pelas razões já oferecidas e pela remissão outorgada '
pelo art. 9º do Decreto-lei nº 2.471/78; logrou comprovar com do-
cumentação hábil e idônea que mais de 90% (noventa por cento) dos
depósitos bancários tiveram origem em transferências de recursos
de outras praças; nesta hipótese a jurisprudência administrativa '
autoriza reconhecer como comprovado o percentual restante; os de-
pósitos foram efetuados com vendas contabilizadas e, ainda que não
contabilizados mais integrando a conta caixa estariam legitimados
segundo entendimento esposado no Acórdão nº 103-03.706/80;

3.

10

Acórdão nº 101-81.151

4 - Arrendamento mercantil - infere-se da respeitável decisão que o núcleo do litígio reside no valor residual do bem; nem a Lei e nem a mencionada Portaria estipularam valor residual mínimo ao gosto do fisco, como não poderia estipular condições para a determinação do referido valor mínimo. Indaga onde está a ofensa às disposições invocadas no decisório;

5 - Variação monetária ativa - não deseja continuar litigando sobre a matéria, exceto quanto à alíquota de 35% e ao agravamento da multa;

6 - Imobilizações de concessões de direito de utilização de linha de ônibus - o decisório laborou em erro ao confundir caução dada em garantia para a execução de serviços com caução vinculada à imobilização de veículos; as cauções quando devolvidas não são corrigidas, portanto a acumulação de lucros decorrentes da correção monetária equivaleria ao prejuízo a ser apurado por ocasião da baixa; a receita de correção monetária de um exercício corresponderá necessariamente à despesa de correção monetária no exercício subsequente, após deduzido o imposto;

7 - Glosa de despesas de remuneração "pro-labore" - reporta-se às razões da impugnação;

8 - Alíquota de 35% - com alíquota privilegiada de 6% (seis por cento) não há nenhum interesse em deixar de registrar receitas; a maior parte do processo versa sobre glosa de despesa e a alíquota de 35%, não foi aplicada somente sobre a suposta omissão de receita; o decisório não teve o cuidado de separar cada despesa glosada corresponde a lucro na mesma proporção, deduzido o imposto incidente, que deve compor o patrimônio líquido para efeito do cálculo da correção monetária dos exercícios subsequentes;

9 - Agravamento da multa - discorre longamente sobre a questão, indicando a data de cada intimação e do seu atendimento, para finalmente ratificar seu inconformismo com o agravamento efetuado.

~~Pede acolhimento de suas razões para que seja reformada a respeitável decisão.~~

É o relatório.



Acórdão nº 101-81.151

V O T O

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, Relator:

O recurso é tempestivo.

Passivo não comprovado.

A recorrente limitou-se a repetir as alegações da impugnação e a declinar como teriam sido escrituradas as obrigações, porém sem efetuar nenhuma comprovação.

De fato, em nenhum momento comprovou a existência das obrigações no valor de Cr\$ 999.240,00, prevalecendo, desse modo a presunção legal de omissão de receita caracterizada pela existência de passivo fictício.

Mantém-se a decisão recorrida.

Despesas ativáveis - material de pintura.

Trata-se de gastos com material de pintura: tintas, massa corrida, trinchas e 6 (seis)m³ de brita.

O pressuposto para a ativação de tais gastos é o de que os bens adquiridos ou as melhorias realizadas tenham vida útil superior a um ano.

Segundo o termo de verificação fiscal, fls. 1.069 -verso, o material foi aplicado na pintura do escritório e de uma garagem. Não se tem notícia nos autos se trata de ampla reforma dos imóveis, como no caso apreciado no Acórdão nº 101-74.012/83, citado pelo autuante.

Parece-me que os gastos em questão destinam-se mais a manter os imóveis em boas condições de limpeza e operação do que melhorias que resultem em aumento de vida útil dos bens, sendo lícita a sua apropriação como despesas operacionais.

7.

Acórdão nº 101-81.151

Dou provimento ao recurso, nesta parte.

Os gastos com carpete devem ser ativados. Trata-se de material com vida útil superior a um ano.

Omissão de receita operacional - depósitos bancários não escriturados.

Remanesce a tributação sobre a parcela de Cr\$..... 364.327.927, relativa a depósitos bancários não escriturados.

Regularmente intimada a comprovar a origem dos recursos depositados e não escriturados, a recorrente não logrou fazê-lo no curso da ação fiscal.

Quando da impugnação comprovou que, aproximadamente 85% (oitenta e cinco por cento) dos recursos correspondiam a transferências de outras praças.

Quanto à parcela remanescente não assiste razão à recorrente, pois não trouxe aos autos a comprovação da origem desses recursos, limitando-se a evocar o princípio da materialidade.

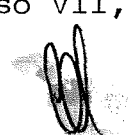
É indiscutível que os depósitos bancários podem ter origem nos mais variados fatos, sem caracterizar necessariamente receitas tributáveis, como argumentou a recorrente.

Exatamente por este motivo é que o fisco intimou a contribuinte a comprovar a origem dos recursos depositados que ela havia omitido em sua escrituração. A parte comprovada, mesmo tardiamente, foi excluída da tributação.

Não ficou comprovado nos autos a alegação de que a parcela remanescente, ainda que não escriturada, refere-se a vendas escrituradas.

O disposto no art. 9º, inciso VII, do Decreto-lei

7.



Acórdão nº 101-81.151

nº 2.471/88, não tem aplicação no presente caso. A tributação não ocorreu com base exclusivamente em valores de depósitos ou de extratos bancários. Pelo contrário, decorreu da auditoria da escrituração da contribuinte, quando se constatou diversas irregularidades, entre elas vultosos recursos depositados, superiores às entradas de caixa conforme se demonstrou, o que afasta a aplicação do referido dispositivo legal, além de que, intimada a contribuinte não logrou comprovar a origem dos recursos, remanescentes, depositados, presumindo-se que se originaram em receitas omitidas e mantidas pela empresa à margem da escrituração comercial/fiscal.

Um outro motivo é que o indigitado dispositivo deve ser interpretado no contexto maior do sistema jurídico-tributário no qual se insere, não tendo revogado as leis comerciais e fiscais a cuja observância estão submetidas as pessoas jurídicas tributadas pelo regime do lucro real, entre elas a de escriturar todas as operações que modifiquem ou possam a vir modificar sua situação patrimonial (art. 155 e 157 do RIR/80), portanto, referido dispositivo legal raramente tem aplicação às pessoas jurídicas.

O princípio da materialidade não tem aplicação no presente caso. A parcela remanescente sem comprovação é vultosa.

A jurisprudência evocada pela recorrente segundo a qual comprovado 90% (noventa por cento) dos depósitos admite-se como comprovada a parcela remanescente, também não tem aplicação neste caso, por se referir às pessoas físicas e não às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, as quais estão obrigadas a manter escrituração completa com observância das disposições das leis comerciais e fiscais, disposições que não se aplicam às pessoas físicas.

A decisão recorrida deve ser mantida nesta parte.

Arrendamento mercantil.

As despesas de contraprestações de arrendamento mercantil foram glosadas não apenas pelo fato dos contratos fixarem valor residual mínimo irrisório, como alega a recorrente.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-81.151

O demonstrativo nº 01, fls. 214/216 dos autos, in dica concentração dos valores amortizados nas primeiras prestações; sendo apropriado como despesas na primeira prestação e nas dez prestações seguintes até 88,63%, do valor contratado, fls. 216, nas doze prestações seguintes entre 10% e 18% e nas últimas prestações, entre 0,72% e 1,8%.

Este fato, aliado à fixação de valor residual irrisório para bens de valor unitário vultoso e longo prazo de vida útil, indicam na realidade aquisição a prestações de bens mediante contrato de compra e venda transvestido de contrato de arrendamento mercantil.

Destarte, a empresa apropriou como despesa operacional em um único período-base mais de 88% (oitenta e oito por cento) dos dispêndios com bens que empregados na formação do resultado de vários períodos-base deveriam ser ativados para futuras depreciações, contrariando inclusive os princípios contábeis geralmente aceitos.

Por outro lado, desvirtuou-se o conceito do arrendamento mercantil que é propiciar à empresa a fruição dos bens indispensáveis às suas operações normais sem se descapitalizar, ao mesmo tempo em que causou prejuízo ao Erário Público em virtude da apropriação como despesas operacionais, quase que integralmente, do valor do bem, em um único período-base, apequenando o imposto do exercício.

Tal procedimento infringiu a legislação fiscal consubstanciada no art. 235, § 1º do RIR/80, a Portaria MF número 564/78.

Questão desta natureza foi apreciada no Acórdão nº 101-77.016, de 21.01.87, de cujo voto, da lavra do então Conse lheiro Sylvio Rodrigues, peço vênio para transcrever o seguinte trecho, in verbis:

"Sob o ângulo de pagamentos mensais, correspondidos por valores retilíneos das contraprestações devidas pela arrendatária, conquanto seja



certo não haver, no ordenamento jurídico, uma regra fechada e mesmo observar-se frente à fórmula estabelecida no item 7 da Portaria MF nº 564, de 03.11.1978, uma variável curva descendente no cálculo dos valores das prestações, sendo até possível depararem-se, no confronto fático de cada caso, situações que justifiquem uma variação lógica no valor das contribuições durante o prazo do contrato, em virtude das características e do uso dos bens arrendados, capaz de razoabilizar uma perda considerável no valor residual, compensada por um maior encargo no valor do primeiro lote de prestações, que venham cobrir o declínio das últimas, não se pode, porém, oferecer abrigo, legal-tributário, a anomalias, como as da espécie dos autos, em que, em média, as doze primeiras prestações atingiram, faixa de 80% (oitenta por cento) do custo definitivo dos bens, numa inegável contrariedade aos pressupostos do arrendamento mercantil, que se assenta na filosofia ou da falta de capital de giro, ou da impossibilidade, ou, ainda, da inconveniência de reduzi-lo de um mais bem adequado emprego no desempenho da atividade própria. Tal desproporção descaracteriza o arrendamento mercantil, principalmente perante o inexpressivo valor residual, revelando-se que ele apenas tomou as vestes de formalismo contratual, como o irrecomentável uso da forma pela forma, para tão-somente servir como instrumento de economia do tributo.

Trata-se de procedimento fiscal correto na aplicação das normas tributárias do artigo 235, e seus parágrafos, do RIR/80 (art. 11, e §§, da Lei nº 6.099/74), porquanto os efeitos econômicos dos fatos prevalecem sobre a forma jurídica de que estes se revestem, contratualmente, e, na hipótese, em face do disposto nos §§ 2º e 3º do citado art. 235, o total desembolsado é que constituirá o custo do bem, não tendo cabimento a separação dos custos financeiros. Há, portanto, norma particular expressa, no sentido de considerar no total das contraprestações os encargos financeiros como integrantes ao custo de aquisição do bem.

Imune de dúvida de que os fatos não podem prevalecer na forma como são indicados, quando revelada a imagem de um fenômeno psicológico, abstrato e interno, que os controverte em seus primórdios, pois a eficácia do direito depende sempre da prova dos fatos que lhe servem de base e não é apenas o uso da forma pela própria forma, a dar vestimenta externa aos fatos, que vai assegurar aquela eficácia.

Ora, se o tratamento jurídico-tributário deferi



do às operações de arrendamento mercantil se liga ao pressuposto da impossibilidade e ou inconveniência de imobilizar-se capital de giro na aquisição de bens, não desviando a arrendatária recursos de um mais bem apropriado emprego deles no desempenho de suas atividades, lógica evidentemente não há para que, já no primeiro ano do contrato, pagando 80% (oitenta por cento) do total das prestações, de pedia, a toda prova, de contratar um arrendamento assim formalizado.

A desproporcionalidade do desembolso das prestações iniciais evidencia com todo o relevo que a operação foi ilusoriamente formalizada em arrendamento mercantil para, por um lado, auferir o benefício fiscal da dedução de um volume grande de dispendios, como despesas operacionais e não como aquisição de bens, como de fato é, e para, por outro lado, evitar os efeitos, decorrentes do crédito da correção monetária incidente sobre a aquisição da propriedade de bens que se classificam no ativo permanente do balanço patrimonial. Tal desproporcionalidade, além de controverter a filosofia da impossibilidade de dispor de capital de giro ou da inconveniência de não lhe dar aproveitamento integral dos recursos nos objetivos específicos das atividades exploradas, constitui inegável subversão aos princípios contábeis e fiscais que regulam a apuração do resultado do exercício."

E continua adiante

"As circunstâncias relevantes como até aqui se têm examinado, de modo abrangente, o aspecto objetivo do "leasing", embora até mesmo independam da natureza jurídica do contrato, ajudam a analisar a operação na medida em que a característica mercantil do negócio contratado propende a desmascarar uma compra e venda a prestação, procurando-se impressionar o contrato com as aparências de um arrendamento mercantil em consonância com a lei, como se direito fosse a mesma coisa que formalismo contratual. Isto se torna irrefutável, sobretudo em razão da promessa sinalagmática de venda ocorrente desde o início do contrato, deixando a transferência do domínio sobre o bem condicionada ao exercício da opção de compra por parte do arrendatário. Em ser assim entendida, a operação se despega do jogo do seu esconderelo, se ao sair do estabelecimento da empresa de "leasing" o bem se destina ao comércio, em virtude da venda contratada, com preço e momento certo de, sob condição potestativa, exercer o "arrendatário" (entre aspas) a opção de compra por valor residual ínfimo. Dúvida não há de que, se isso assim ocorre, por detrás do negócio mercantil se está, em realidade, encobrindo, só



e tão-só, uma operação de financiamento de compra a prazo, e não se realizando uma locação de coisa ou bem. O necessário é, portanto, não se levantar o véu da operação que, desde o seu início, oculta uma compra e venda revelada em estabelecer-se um preço residual vil.

Sob o mirante do valor residual, FÁBIO KONDER COMPARATO comenta que a existência de uma promessa unilateral de venda por valor residual previamente fixado, desde o início do contrato, ao lado da relação locatício de coisa, torna irretorquível a descaracterização do "leasing" para mera locação ou venda a crédito (Enciclopédia Saraiva, vol. 19, pág. 390).

Ademais, não é porque o contrato tome as roupagens de "leasing", e só por isso, que a dupla destinação ("renting" ou "leasing" operacional) deixa de caracterizar, como coisa vendida, os bens negociados sob a forma disfarçada de arrendamento mercantil. É sobretudo a natureza do bem a par de sua destinação ou utilização que se define o caráter da operação, pois, em relação a esta, há de se ter em vista a comutatividade peculiar em descaracterizar-lhe a feição de "leasing", contemplado pela Lei nº 6.099/74, a insignificância de um valor residual baixo.

Não se olvide que nem só nos grandes princípios o sistema jurídico-legislativo, regulador do arrendamento mercantil, encontra firmeza em seus preceitos normativos, pois também princípios menores o infra-estruturam. E tanto mais consistente se torna o sistema, quanto mais a firmeza do princípio menor ostenta a segurança dos princípios maiores. Se assim não fosse, difícil não seria fazer o artificialismo da operação prevalecer sobre a essência da matéria.

Seria ingenuidade admitir-se que em face das disposições do artigo 5º da Lei nº 6.099/74, o arrendatário iria restituir o bem ou renovar o contrato, e não exercer a opção de compra, frente à pequenez de um valor residual a ser despendido. É de notar-se que o valor residual é pequeno e grande o contrato de "leasing" pelo volume das contra prestações pagas, no prazo de sua vigência, porque correspondidas por um total muito superior ao custo de aquisição do bem e, contudo, toda a grandeza do formalismo em que se firmou o instrumento contratual está-lhe impedindo de tornar a operação na modalidade de "leasing", sujeito ao tratamento tributário diferenciado, pela pequenez do resto a pagar como preço pela opção de compra. Ninguém, após despendar uma enormidade soma de dinheiro, teria tal despreendimento a ponto de deixar escapar

7.

10

a oportunidade de adquirir a propriedade do bem, faltando tão pouco para inteirar-se o preço de compra, a menos que ele se contemple em estado de interdição. Lembrança de uma lutra entre o gigante (as contraprestações) e o anão (o valor residual). E mesmo que, frente ao diminuto valor residual, reduzidíssimo, se venha alegar que o bem não foi vendido ao arrendatário, mas a um terceiro, como pode acontecer, é porque, às ocultas, outro negócio se fez entre o arrendatário e o terceiro, como consequência lógica.

A fixação de um valor residual mínimo é uma evidência a caracterizar uma compra e venda. Nem se argumente com o princípio da autonomia da vontade, para se dizer que nada obsta em a arrendatária renunciar ao seu direito de opção de compra e vai renovar o contrato ou devolver o bem à sociedade de "leasing". Acontece, porém, que a opção só se exercerá por ocasião do término do contrato, mas a contratação prévia do valor residual mínimo, insignificante, simbólico, por exemplo, igual a 1% (um por cento), ou a Cr\$ 1,00 (um cruzeiro), revela que a opção de compra foi feita no início do contrato, o que, nos termos do artigo 10, e seu parágrafo único, da Resolução BCB nº 351, de 17 de novembro de 1975, deixa caracterizada uma operação de compra e venda e não de arrendamento mercantil.

Por outro lado, não se considera-se o fato econômico que o valor residual inexpressivo faz sobressair com o retorno de capital, quando o contrato de "leasing" estabelece prazo inferior ao de vida útil do bem, objeto da operação.

Para mais bem compreender-se o problema, veja-se que, nos contratos de arrendamento, a fls. 34/41, com prazos de vigência por 2 (dois) anos, se fixou, como preço para a opção de compra, o valor residual de apenas 1% (um por cento) do valor original do bem, ou Cr\$ 1,00 (um cruzeiro), conforme se indica no quadro do valor residual previsto. Tendo o equipamento, constante dos documentos anexos como objeto da operação, vida útil por 5 (cinco) anos, o sistema provoca, ante a inexpressividade da bagatela do resíduo, uma super depreciação do bem. O retorno de capital se dá em dois anos, enquanto que se ele fosse recuperado através da formação de quotas de depreciação, teria de vencer o prazo de cinco anos, isto sem contar os efeitos da insuficiência feita ao crédito da conta de correção monetária, por se ter deixado registrado o bem em conta classificada no ativo permanente do balanço patrimonial.

Na forma como se encontra estabelecido no contrato, o valor de 1% do custo original do bem, ou

B.

Q

Cr\$ 1,00 (um cruzeiro) por si só, representa valor simbólico, ou valor de memória, ou qualquer outra coisa, mas valor residual, efetivo ou contábil, de fato, não é. A expressão monetária falta representatividade para o valor que o bem ainda deverá possuir, ao final da duração do contrato.

O valor residual inferior ao valor de mercado não descaracterizaria, isoladamente, o contrato de "leasing", mas na hipótese dos autos, se fixou valor residual simbólico, em virtude de ter o contrato de arrendamento duração por tempo muito inferior ao de vida útil do bem, objeto da operação.

Na hipótese de arrendamento de bens, que tenham prazo estimado de vida útil em certo nº de anos, se o contrato de arrendamento tiver o mesmo prazo de duração dos bens, poder-se-á estipular um valor residual inexpressivo, isto porque o custo de aquisição, na arrendadora, estará, normalmente, todo depreciado, com o valor contábil igual a zero, portanto. Não há, porém, na hipótese dos autos, diferença alguma entre o arrendamento, como foi contratado, e uma operação comum, reconhecida como fidejussão com correção monetária prefixada.

O argumento de beneficiar-se o fisco com dupla incidência tributária do imposto de renda por declarar-se que se o valor constitui receita para a empresa arrendadora, importa em despesa para a outra, ou seja, na arrendatária que suportou o encargo das contraprestações, é um dito que pode impressionar ao raciocínio desavisado, mas não implica no relevo que a defesa pretende emprestar-lhe.

A dupla incidência tributária, a bitributação, somente ocorreria se os efeitos da cobrança do imposto incidissem sobre o patrimônio da mesma empresa. Os fatos econômicos são distintos e autônomos, as empresas. Numa das empresas glosou-se a dedução pelo disfarce da despesa, mas tal fato não resulta em desconsiderar-se a receita que a outra empresa obteve. A glosa de despesas, que provocam exacerbações às disposições legais e por isso tenham os seus valores submetidos ao gravame do tributo, não enreda a idéia de dupla incidência do imposto de renda, pelo fato de constituírem esses valores receitas de outra empresa.

Entendendo a defesa por incabível a presente exigência sob o argumento de que as importâncias lançadas como despesa na arrendatária, constituíram receita na empresa arrendadora e, sob essa ótica arguir que a glosa da despesa implicaria em dupla incidência tributária, caber dizer:

- em primeiro lugar, que a dupla incidência

g

00

Acórdão nº 101-81.151

tributária no sentido de ser ter a mesma verba submetida duas vezes à tributação, somente pode ser assim considerada, independentemente de qualquer norma legal estabelecer regras expressas, se o ônus do tributo for suportado pela mesma pessoa jurídica, o que não é o caso;

- em segundo lugar, que a legislação fiscal se alheia a esses fatos, por motivo de ser inviável determinar em que montante exato uma verba desembolsada por uma pessoa jurídica sofrerá incidência do tributo da mesma natureza em outra pessoa jurídica, pois nesta aquela verba pode ser aplicada na produção de bens, cuja receita não seja tributável, ou até sujeitar-se a outras causas ou circunstâncias sobre a qual não redunda tributo algum;
- em terceiro lugar, que legislação de regência do imposto de renda somente exclui a incidência tributária sobre os lucros apurados e regularmente distribuídos entre pessoas jurídicas, nos casos em que expressamente indica, e esta não é a espécie dos autos."

Não há, portanto, como se falar em dupla incidência tributária, ou seja, em bitributação desses fatos situados em patrimônios e personalidades jurídicas que se distinguem."

Recentemente a matéria subiu à apreciação da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão nº CSRF/01-01.106, de 27.11.90, que, a respeito do tema, leva a seguinte ementa:

"IRPJ - ARRENDAMENTO MERCANTIL - A fixação de valor residual ínfimo, em flagrante desproporção com o preço de aquisição dos bens junto ao fabricante e das prestações do "leasing", mais a desmesurada concentração dos pagamentos nos primeiros meses dos contratos, além de os prazos contratuais serem muito inferiores à expectativa do tempo de vida útil dos bens, desvirtua a essência do contrato de "leasing" e dos princípios em que assenta, convertendo-o, na realidade, em contrato de compra-e-venda a prazo, não obstante a roupagem formal de contrato de "leasing" financeiro. Indutíveis, por conseguinte, as prestações pagas a título de arrendamento mercantil."

Pelas razões expostas mantém-se a decisão singular.



Acórdão nº 101-81.151

lar, nesta parte.

Imobilizações de concessões de direito de utilização de linhas de ônibus.

Neste item exige-se imposto sobre correção monetária de valores de cauções efetuadas pela empresa junto ao Departamento de Estradas de Rodagem do Estado de Minas Gerais.

O fisco considerou que as cauções se referem a aquisição de direito à exploração de linhas de ônibus pelas empresas concessionárias, representando uma inversão na compra de um bem incorpóreo e, portanto, ativável segundo informação fiscal, fls. 1.478.

Entendo que, nesta parte, a razão está com a recorrente.

Os documentos de fls. 32 a 41, nos quais se louvou a fiscalização, são recibos de caução e/ou complemento de caução por acréscimo ou substituição de ônibus em determinadas linhas e por transferência de concessão, e, sem sombra de dúvida, são depositadas no DER-MG como garantia da prestação dos serviços de transporte coletivo de passageiro pela concessionária. Não se referem à aquisição de direito de utilização de linhas de ônibus como entendeu o fisco.

Desta forma, a classificação contábil das cauções é no Ativo Circulante ou no grupo Realizável a Longo Prazo, em consonância com o entendimento expresso no Parecer Normativo CST nº 108/78, item 8.

Dou provimento ao recurso, nesta parte.

Glosa de despesas de remuneração "pro-labore".

A recorrente não logrou comprovar que a sócia beneficiária da remuneração tivesse prestado serviços à empresa.

3.



Acórdão nº 101-81.151

A decisão deve ser mantida.

Alíquota de 35%.

Ao contrário do que alegou a recorrente a alíquota de 35% não foi aplicada indiscriminadamente.

O termo de verificação fiscal, fls. 1.071, sob o título de "resumo da tributação apurada" indicou no item 1, a matéria tributável à alíquota de 35%, e no item 2 a matéria tributável à alíquota de 6%, entre elas as despesas glosadas.

Esta segregação está correta.

Por sua vez o "demonstrativo de apuração do imposto de renda", fls. 1.076, indica os montantes tributados à cada alíquota, em consonância com o demonstrado no termo de verificação fiscal.

Portanto, é improcedente o inconformismo da recorrente nesta parte.

A despesa glosada, ao contrário do que alegou a recorrente, não corresponde a lucro na mesma proporção. Os dispêndios efetivamente ocorreram, as despesas foram realizadas, reduzindo o lucro do período-base em igual montante. Simplesmente não foram aceitas como dedutíveis em virtude de não atenderem ' os requisitos legais de dedutibilidade para efeito de determinação do lucro real. Trata-se de mero ajuste de natureza fiscal sem reflexo no patrimônio líquido, que permaneceu inalterado (art.191 e §§ do RIR/80).

Agravamento da multa.

Da análise detida dos autos cheguei à conclusão de que o processo não contém elementos de convicção que autorizem a exasperação da multa de lançamento de ofício para 75%.

M.

000

Acórdão nº 101-81.151

A ação fiscal foi demorada e o fisco teve acesso à contabilidade da empresa, além de ter carreado aos autos far ta documentação para cada item do auto de infração.

Acredito que a fiscalização tenha encontrado alguma dificuldade em levar a bom termo os trabalhos fiscais, fato que decorre mais do porte da empresa e de suas deficiências contábeis, evidenciadas nos autos. De qualquer forma, não ficou perfeitamente comprovado no processo a recusa em atender às solicitações da fiscalização, de modo a justificar o exacerbamento da penalidade prevista no art. 728 do RIR/80.

Acolho as razões de recurso, nesta parte, para reduzir a multa de lançamento de ofício de 75% para 50%.

Oriento o meu voto no sentido de dar provimen-
to parcial ao recurso para excluir da tributação a importância ' de Cr\$ 9.913.339,00 (Cr\$ 1.756.886,00 + Cr\$ 8.156.453,00), no exercício de 1985, e reduzir a multa de lançamento de ofício de 75% para 50%.



CANDIDO RODRIGUES NEUBER - RELATOR

