

Sessão de: 17 de novembro de 1993

Recurso : 103.782 - IRPJ - EXS: 1987 A 1990

Recorrente: SUPERMERCADO BAHAMAS LTDA.

Recorrida : DRF JUIZ DE FORA/MG

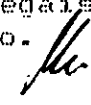
YSS.

PRELIMINARES DE NULIDADE - É de se rejeitar a alegação de nulidade do auto de infração e da decisão de primeiro grau, quando observadas as disposições dos arts. 10 e 31 do Decreto nr. 70.235/72, e não caracterizado qualquer cerceamento do direito de defesa.

LUCRO ARBITRADO - Cabível o arbitramento do lucro da pessoa jurídica nos casos de escrituração por partidas mensais, sem o respaldo dos livros auxiliares e movimento bancário à margem da contabilidade.

OMISSÃO DE RECEITAS - 1. Caracteriza omissão de receitas a falta de contabilização de bens do ativo permanente; 2. O valor da venda de ativo imobilizado não contabilizada, por si só, não constitui base de cálculo do imposto de renda, devendo-se apurar o resultado da operação; 3. A falta de comprovação do saldo da conta Fornecedores constante dos balanços patrimoniais encerrados autoriza a presunção de omissão de receitas, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção; 4. Cabível a apuração de omissão de receitas com base em documentos representativos de escrita paralela, confiáveis quanto à real ocorrência dos eventos neles relatados; 5. Não comprovadas a origem e a efetiva entrega do numerário entregue pelos sócios para aumento de capital, os valores supridos são considerados oriundos de receitas mantidas à margem da escrituração; 6. Tributa-se como omissão de receita o valor correspondente a pagamento não contabilizado, observada a amortização legal cabível.

LEASING - VALOR RESIDUAL MÍNIMO - Incabível a descaracterização da operação de arrendamento mercantil, para conceituá-la como de compra e venda a prestação, sob pretexto de que nos contratos são fixados valores residuais mínimos, quando estão presentes todas as condições legais que regulam esse tratamento fiscal favorecido.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTEES
Processo no. 10640.002.471/91-63
Acórdão no. 108-00.654

CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO - 1. Cabível a exigência da correção monetária de bens que deixaram de ser contabilizados; 2. Uma vez admitidas como despesas as contraprestações de "leasing", não há falar-se em exigência da correção monetária dos respectivos bens; 3. Incabível a exigência da correção monetária do balanço, decorrente de glosa de lucros apurados em exercício anterior objeto de arbitramento.

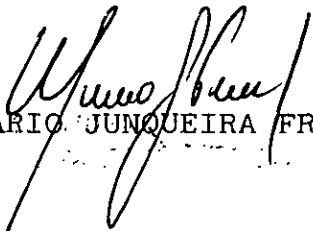
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **SUPERMERCADO BAHAMAS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares arghuidas e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da base tributável o valor de "leasing" (Ex. 1989, Cz\$ 9.357.835,52; ex. 1990, NCz\$ 104.120,91) e respectiva Correção monetária, bem como Cz\$ 2.493.497,72, no exercício de 1989, e NCz\$ 34.071,84, no exercício de 1990, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro José Carlos Passuello (Relator), designado o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, DF, em 17 de novembro de 1993


JACKSON GUEDES FERREIRA

- PRESIDENTE


MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR

- RELATOR-DESIGNADO

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ADELNO MARTINS SILVA, SANDRA MARIA DIAS NUNES, PAULO IRVIN DE CARVALHO VIANNA, RENATA GONÇALVES PANTOJA E LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.



RECURSO Nº 103.782

ACORDÃO Nº 108-00.654

RECORRENTE: SUPERMERCADOS BAHAMAS LTDA

RELATORIO

SUPERMERCADO BAHAMAS LTDA.. inscrita no C.G.C.M.F. sob nº 17.745.613/0001-50, estabelecida em Juiz de Fora - MG, recorre a este Conselho para os efeitos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

Em consequência de ação fiscal iniciada em 10/07/91, intimação de fls. 01/03, foi lavrado Auto de Infração de fls 281 e Anexos de fls. 276/280, imputando à contribuinte diversas irregularidades.

a) Omissão de receita caracterizada pela falta de comprovação por parte do sócio das origens e do efetivo ingresso dos recursos referente ao aumento de capital. Exercício de 1989, período-base 1988 no valor de Cz\$ 394.440,00;

b) Omissão de receita caracterizada pela aquisição de bem classificáveis no grupo do Ativo Permanente, apurado em levantamento físico e não contabilizado. Exercício de 1989, período-base 1988, Cz\$ 700.000,00;

c) Passivo fictício caracterizado pela não comprovação das obrigações constantes dos balanços encerrados em 31/12/88 e 31/12/89 a título de FORNECEDORES. Exercício 1989, período-



base 1988, Cz\$ 23.042.153,00; Exercício de 1990, período-base 1988 Cz\$ 320.860,00;

d) Diferença entre escrita paralela e oficial, com vendas contabilizadas a menor, de acordo com os mapas de vendas de fls. 195 a 197, a receita auferida nos meses de outubro a dezembro de 1988 difere da receita contabilizada. Exercício Financeiro de 1989, período-base 1988- Cz\$ 33.844.461,00.

e) Pagamento de luvas não contabilizado que induz a presunção de pagamento com receita anteriormente omitida. Exercício Financeiro de 1989, período-base de 1988, Cz\$ 3.000.000,00.

f) Não contabilização de veículos da empresa, que se consideram como tendo sido adquiridos com receita anteriormente sonegada. Exercício Financeiro de 1990, período-base 1989, NCz\$ 175.000,00;

g) Venda não contabilizada de ativo, descrita no item 4.1 c do termo de verificação no Exercício Financeiro de 1990, período-base 1989, no valor de NCz\$ 34.071,84;

h) Glosa da despesas com leasing, por descaracterização de operação de leasing, com conseqüente tributação das parcelas indevidamente reduzidas do lucro do exercício. Exercício Financeiro 1989, período-base 1988, Cz\$ 9.357.835,52; Exercício Financeiro 1990, período-base 1989, NCz\$ 104.120,91;

i) Saldo credor de correção monetária a tributar, de acordo com o resultado no termo de verificação fiscal. Exercício Financeiro de 1989, 1990, 1991, períodos-base 1988, 1989, 1990, nos valores respectivamente, de Cz\$ 10.033.447,00, NCz\$ 490.766,38, Cr\$ 1.816.881,34;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Processo nº 10640-002.471/91-63
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

j) Arbitramento de lucro relativo aos períodos-base de 1986 e 1987, Exercícios Financeiros de 1987 e 1988, conforme descrito no termo de Verificação Fiscal, respectivamente nos valores de Cz\$ 645.851,25 e Cz\$ 6.336.572,58.

Capitulação Legal: art. 399 inciso III do RIR aprovado pelo decreto nº 85.450/80;

k) Multa por atraso na entrega da declaração, nos termos do disposto no ART. 17 do Decreto-lei nº 1.967/82 e Instrução Normativa do MF nº 11/83. Exercícios Financeiros de 1988.1990 e 1991, períodos-base de 1987,1989 e 1990, respectivamente nos seguintes valores Cz\$ 2.167.765,94, NCz\$ 393.686,68 e Cr\$ 545.064,40.

Foram anexados às fls. 01/263, documentos que instruem a ação fiscal, fls. 264/272 Termo de Verificação Fiscal, fls. 273/275 Demonstrativos de cálculo. fls. 282 Termo de Encerramento de Ação Fiscal.

Em 18/12/91, apresentou sua impugnação anexada às fls. 283/292, onde após narrar os fatos contesta a autuação sob os seguintes fundamentos, em resumo:

Preliminarmente requer a declaração de ineficácia do Auto e informações fiscais por terem sido elaborados ao arrepio da lei, em função de que não foram lavrados no local da verificação da falta como determina do art. 10 do Decreto 70.235/72.

Requer que seja anulada a desclassificação da escrita citando lição doutrinária e afirmando : que o arbitramento é uma violência fiscal, porque foram colocados à disposição dos auditores todos os elementos solicitados; a empresa possui todos os livros auxiliares em dia, apesar dos lançamentos no Diário estarem em partidas mensais; possui os livros de entrada e saída de mercadorias devidamente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Processo nº 10640-002.471/91-63
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

escriturados: as contas bancárias estão contabilizadas cheque a cheque, depósito a depósito, na conta Caixa. A Lei nº 2.471/88, em seu artigo 9º, manda cancelar todas as exigências fiscais com suporte em levantamento bancário. É impossível o arbitramento de lucro com suporte nos artigos 399 e 400 do RIR/80, e, mesmo admitindo a hipótese, não se poderia aplicar os percentuais de 15% e 18%, tendo em vista que nenhuma mercadoria da autuada aufere, em seu lucro, tais percentuais, como faz prova a Portaria MEFP nº 977/91.

Que a aquisição do imóvel no valor de Cr\$ 350.000,00, pode ser comprovado através da escritura pública e que o saldo de caixa comportava a aquisição.

Quanto ao passivo fictício, nunca existiu, decorreu falhas técnicas. As omissões pelos lançamentos e as duplicidades pelos estornos, jamais poderão se admitir como omissão de receita. O Caixa sempre tinha suporte, não ocorrendo o chamado "estouro de caixa", nos autos e nas informações fiscais inexistente qualquer menção ou referência a saldo negativo de caixa.

Com relação a diferença entre a receita e os mapas, os mesmos são apócrifos, sem qualquer valor contábil e representam apenas "previsão de receita" e não "receita efetiva".

A elevação do Capital contabilizada em fls. 148 na importância de Cr\$ 394.440,00 dividido em partes iguais pelos sócios, isto é Cr\$ 197.220,00 para cada, está longe de ser suprimento de Caixa, o dinheiro efetivamente entrou no Caixa, originário da economia de "Retiradas" tanto que subscreveram Capital a "realizar" no prazo de um ano, Diário nº 3, fls. 148. As retiradas de janeiro a agosto de 1988 somam Cr\$ 312.000,00 para cada titular. Os sócios sendo



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Processo nº 10640-002.471/91-63

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

jovens e econômicos possuíam o recurso com que injetaram na realização de Capital.

Que o pagamento de valor como Luva não poderá resultar omissão de receita, mas sim omissão de lançamento de despesa o que acarretou elevação do lucro naquele exercício, sem prejuízo do erário.

A empresa não adquiriu veículo ao firmar o contrato de leasing, adquiriu a posse precária dos veículos, pagando aluguéis que é custeio admitido pela lei. Nula é a apreciação de contrato de leasing pelo fisco, pois a competência, nos termos do art. 7º da Lei nº 6.099/74 é do Banco Central e Poder Judiciário. Inexistindo qualquer tributação a este título não há qualquer reflexo de correção monetária a se exigir ou aplicar.

Não cabe a correção monetária por ativação de veículos em decorrência da descaracterização da operação de "leasing", o que acarretaria um dupla correção, uma na autuada e outra no ativo imobilizado da arrendante, a qual recebe receita de aluguel.

A glosa por correção monetária do lucro apurado no exercício anterior é indevida, porque não foi provado pelos auditores resultado diferente do contabilizado nos livros.

Relativamente a compra do ativo imobilizado, esta não foi contabilizada por erro contábil. O saldo de Caixa existente cobriria plenamente a falha técnica.

A presença no ativo permanente do Sítio Casuarino (vendido) não caracteriza omissão de receita e sim renda de correção monetária com reflexo no lucro do exercício, é critério da empresa, "ex vi" do que dispõe o artigo 1088 do Código Civil, baixar o ativo quando da escritura definitiva.



Imposto de Renda Pessoa Física, não havendo desclassificação o lucro será o real apurado pela empresa, pelo contrato social em sua cláusula VII, os sócios estipulam o destino do lucro ou prejuízo, assim se prevalecer a desclassificação, o lucro hipotético não poderá ser distribuído, em consequência da cláusula contratual.

Finaliza requerendo o exame de todas as questões arguidas na impugnação, citando o art. 5º LV da C. F., na forma do Acórdão do 1º C.C nº 101-77.885, 1ª Câmara, DOU, de 26/07/1988; que os Autos de Infração e Informações sejam julgados improcedentes e insubsistentes, por ferimento ao art. 10 do Decreto 70.235/72 e protestando por todos os meios de prova.

O Auditor Fiscal em informação de fls. 294/297, após analisar os argumentos da defesa, propõe a manutenção integral do lançamento.

A autoridade de primeira instância julgou procedente a ação fiscal em decisão de fls. 299/318, assim ementada:

"RECEITAS OPERACIONAIS - NAO CONTABILIZAÇÃO DA AQUISIÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE - Caracteriza-se como omissão de receitas a falta de contabilização de bens do ativo imobilizado.

NAO CONTABILIZAÇÃO DE PARTE DO PREÇO PAGO PARA AQUISIÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE - Verificada a contabilização de bem do ativo permanente por custo menor do que o realmente pago, presume-se que a diferença foi liquidada com recursos à margem da contabilidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Processo nº 10640-002.471/91-63

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PASSIVO FICTICIO - A falta de comprovação do saldo da conta Fornecedores constante dos balanços patrimoniais encerrados autoriza a presunção de omissão de receitas, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

OMISSAO DE RECEITAS - Apurada a omissão de receita por via de documentos representativos de escrita paralela, confiáveis quanto a real ocorrência dos eventos nele relatados - auferição de receitas - é de se manter o lançamento.

SUPRIMENTO DE CAIXA - Devem ser comprovadas, com elementos hábeis, coincidentes em datas e valores, a origem e a efetiva entrega do numerário entregue pelos sócios para aumento de capital. Irrelevante o fato do supridor possuir capacidade financeira para fazer o suprimento.

PAGAMENTOS NAO CONTABILIZADOS - Tributa-se, como omissão de receita, o valor correspondente a pagamento não contabilizado.

OMISSAO DE VENDAS - As vendas realizadas e não escrituradas caracterizam omissão de receitas e como tal serão tributadas.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL - Ocorrendo a fixação de valor residual ínfimo, em flagrante desproporção com o preço da aquisição dos bens junto ao fabricante, está desvirtuada 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 do contrato de "leasing" financeiro. //



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Processo nº 10640-002.471/91-63
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - Os bens ativados através de Auto de Infração sujeitam-se a correção monetária, cujo resultado deve ser computado na determinação do lucro real para ser tributado.

LUCRO ARBITRADO - Cabível o arbitramento do lucro da pessoa jurídica nos casos de escrituração por partidas mensais, sem o respaldo dos livros auxiliares e movimento bancário à margem da contabilidade."

Cientificada da decisão em 06/07/92, AR de fls. 320, recorre tempestivamente à este Conselho, fls. 103/107, solicitando, preliminarmente: ineficácia da decisão por não ter a mesma o nome da autoridade ou autoridades que porventura tenha julgado, afirmando que a simples intimação para recolhimento, por si só, não prova que o julgamento tenha sido efetuado pela autoridade que intima; nulidade do auto por não ter sido lavrado no local desobedecendo, com isso, a determinação do art. 10 do Decreto 70.235/72.

Quanto ao mérito alega, em síntese:

Desclassificação da escrita - ratifica as razões contidas no item VI defesa, insistindo que toda e qualquer operação bancária está fora do alcance fiscal, "ex vi", do que consta do artigo 9º do Decreto-lei nº 2.471, de 01/09/88.

Aquisição de Ativo Imobilizado Contabilizado a Menor - não se pode dizer que houve omissão de receita, já que o caixa da empresa atuada comportava com grande margem o lançamento que foi feito errado, mesmo que fosse feito corretamente, não caracterizando omissão de receita que jamais pode ser presumida. //



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Processo nº 10640-002.471/91-63
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Passivo Fictício - nunca existiu, as omissões e os lançamentos em duplicidade, acobertados pela existência de numerário, não passam de erros técnicos de fácil manuseio contábil. Observa-se que o Auto de Infração, em momento algum fez menção à falta de dinheiro no Caixa e o seu saldo sempre devedor suplantaria qualquer tentativa de ficção do passivo.

Diferença entre receita dos mapas aludidos no 3.1.c (auto de infração) exercício de 1989, são documentos apócrifos, rascunhos sem nenhum valor contábil, fiscal e jurídico. Não podendo caracterizar, a não ser, "Previsão de Receita", nunca receita efetiva.

Suprimento de Caixa - a elevação de capital contabilizado às fls. 148, Cr\$ 197.220,00 por sócio, não foi suprimento de caixa, já que naquela época, a empresa não necessitava de injeção de dinheiro no caixa. Cabe ao fisco provar a falta de numerário e não o fez, por inexistência de déficit financeiro. A elevação do capital é plenamente legal, já que os sócios possuíam recursos.

Pagamento não contabilizado - não houve sonegação, ela só existe se comprovada. Tal pagamento não pode ser considerado omissão de receita anteriormente sonegada, uma vez que o caixa da empresa comportava tal lançamento.

Glosa de despesa de leasing - a decisão recorrida insiste em não querer entender que esta glosa e descaracterização de contrato de leasing, não passa de perigosa bitributação, para desclassificar uma despesa e transformá-la em receita, terá o fisco que proceder na empresa locadora, lançamento contrário. Logo, ao glosar a despesa da locatária, transformando-a em receita, passa o fisco a receber em duplicidade, receita na locadora, receita na locatária, o que caracteriza o "BIS IN IDEM". Transcreve lição do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Processo nº 10640-002.471/91-63
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Professor Ives Gandra da Silva Martins e conclui afirmando que o fato do valor residual ser mínimo, ou do prazo do contrato ser curto, não impede caracterizar-se plenamente o arrendamento mercantil, sendo este um fato que diferencia esta espécie de contrato de um simples contrato de locação.

Glosa da Correção Monetária, exercício 1988 - como alegado na defesa, tal glosa foi injusta, porque não provado pelos Doutos auditores resultado diferente do contabilizado e apresentado nos livros.

Compra de Ativo não contabilizado, exercício de 1990 - Erro contábil não constitui omissão de receita, só se poderia considerar sonegação se com a contabilização da aquisição ocorresse o chamado estouro de caixa, o que não ocorreu, já que havia saldo de caixa suficiente para o lançamento.

Venda de Ativo Imobilizado não contabilizado, exercício de 1990 - a presença do imóvel no patrimônio ativo permanente, não conduziu a omissão de receita, conduziu isto sim, renda de correção monetária com reflexo no lucro do exercício. é critério da empresa, "ex-vi", do que dispõe o artigo 1.088 do C. Civil, baixar o ativo da outorga da escritura definitiva.

Desclassificação da escrita - todos os documentos e livros foram apresentados, ficando ao manuseio dos fiscais e todos os fatos contábeis foram devidamente escriturados, em partidas mensais no Diário, fatos originários de todos os livros auxiliares obrigatórios e de alguns facultativos, oferecendo plena legitimidade dos lançamentos que, em nenhuma hipótese, autoriza a desclassificação da escrita medida "in extremis".

Imposto de Renda Pessoa Física - A distribuição de resultados somente aos sócios assiste o direito de

1.



determinar o destino, pois, a cláusula contratual é que dita as normas do resultado, já que se refere a vontade das partes e não à vontade da Lei, se assim não se entender há de se revogar a Lei Civil e Comercial, proibindo o livre direito à livre vontade das partes nos contratos. Prevalecendo, o que é inconcebível, a desclassificação das escritas os lucros hão de ficar suspensos e não distribuídos, como quer o Auto de Infração e a Decisão.

Finaliza, asseverando que tendo em vista que a glosa da despesa de "Leasing" caracteriza a bitributação se o lançamento nos bancos arrendantes for efetuado como receita proveniente do arrendamento de bens, e apesar de solicitado às instituições, estas não forneceram à recorrente subsídios para demonstrar a que título são feitos os lançamentos, por isso requer que sejam baixados os autos em diligência, para que os auditores apurem junto aos bancos arrendantes Banco Itaú S/A e Banco Real, como foram feitos os lançamentos. Após a diligência, requer a revisão nos lançamentos das verbas decorrentes dos contratos de Leasing, com fulcro no artigo 149, VIII do C.T.N.

Juntou cópia da decisão de primeira instância às fls. 329/348.

É o relatório.

Processo nº 10640/002.471/91-63

Acórdão nº 108-00.654

Recurso nº 103782

Recorrente: Supermercados Bahamas Ltda.

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, Relator Designado.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade.

Peço vênia ao ilustre Conselheiro Relator, para dele discordar tão-somente com relação à glosa de despesas com arrendamento mercantil, "leasing", e a conseqüente correção monetária derivada da autuação. Acompanho em parte seu voto, pois considero correta a apreciação das preliminares e a parcela da exigência excluída.

A questão referente à descaracterização dos contratos de arrendamento mercantil vem sofrendo profunda revisão na jurisprudência deste Colegiado. Hodiernamente, a maioria das autuações só se mantém quando ocorre concentração das parcelas pagas. A meu ver, nem neste caso cabe a descaracterização.

No campo da hermenêutica do direito tributário, afloram dúvidas quanto à possibilidade de utilização da interpretação econômica ou finalística. Há aqueles que defendem este método interpretativo baseado no disposto no art. 109 do CTN. Diversamente, outros concluem que este mesmo artigo está direcionado ao legislador, facultando-lhe conceber efeitos tributários diversos daqueles que normalmente teriam os institutos de direito privado.

Para solução do problema em foco não necessitamos alcançar tão tormentosa questão. Isto porque a própria lei de regência da matéria definiu o limite de interpretação viável a produzir efeitos de compra e venda ao contrato de arrendamento mercantil. Transcrevo o art. 11 da Lei 6.099/74:

"Art. 11 - Serão considerados como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas por força do contrato de arrendamento mercantil.

§ 1º - A aquisição pelo arrendatário de bens arrendados em desacordo com as disposições desta Lei será considerada operação de compra e venda a prestação."

Assim, o campo de interpretação possível para permitir transformar o conteúdo do contrato será necessariamente um dos seguintes: a) Desacordo com disposições formais da legislação; prazo mínimo, tipo de objeto do contrato, antecipação da opção de compra, etc. e b) desacordo com a finalidade do instituto no Direito Pátrio.

O primeiro destes elementos, desacordo formal, é de fácil constatação, bastando para tanto confrontar-se a literalidade da lei com as

Processo nº 10640/002.471/91-63

Acórdão nº 108-00.654

Recurso nº 103782

Recorrente: Supermercados Bahamas Ltda.

disposições contratuais. Dentro deste aspecto, nenhum dos contratos que constituem o objeto da autuação merece reparos. Os contratos estão dentro do prazo mínimo estabelecido na Resolução BACEN 980/84 e prevêm opção de compra a seu final.

Já o segundo elemento importa em análise perquiridora do instituto do "leasing", seus objetivos, como adotado no direito pátrio. Neste particular, entendo que no Brasil, o arrendamento mercantil tem natureza de contrato financeiro, distinto do leasing puramente operacional. Este último tipo, operacional, é normalmente efetuado pelo próprio fabricante, que contratualmente se obriga a manter suporte pela utilização do equipamento arrendado. Já o financeiro é efetuado por instituição do sistema financeiro ou bancário, diversa do fabricante, e se constitui na verdade em financiamento para aquisição de bens, aliviando o fluxo de caixa do arrendatário. Assim se pronunciou o próprio Fisco, no Parecer Normativo nº 18/87, no seus itens 5 e seguintes:

"5 - Em se tratando de arrendamento mercantil, entretanto, a situação é patentemente diversa pois, como é notório, essa prática se constitui, no Brasil, financiamento a médio e longo prazos da aquisição de bens de produção. As operações em espécie são regidas por legislação específica, inclusive no plano tributário.

5.1- Os contratos têm como características básicas preverem a amortização da quase totalidade do preço do bem arrendado no decurso da operação que, usualmente, é celebrada pelo prazo mínimo admitido na legislação, - 3 anos em se tratando de bens de vida útil igual ou superior a 5 anos, e 2 anos para os demais bens. Tais prazos, principalmente em relação a imóveis, são notoriamente inferiores ao tempo de vida útil do bem."

O Banco Central, por seu turno, em duas oportunidades de meu conhecimento, a primeira no ofício enviado pela Diretoria de Mercado de Capitais ao Sr. Secretário da Receita Federal, em 17/12/86 e a segunda no Telex Dimel 87/014, de 10/02/87, dirigido à Associação Brasileira das Empresas de Leasing, externou opinião análoga. Quanto a este último, assim se encontra redigido:

"Entendemos que a distribuição dessas contraprestações durante a vigência do contrato deve ser decidida pelos contratantes, eis que uma maior concentração de pagamentos no início ou no fim do contrato não descaracteriza o arrendamento financeiro.

Igual raciocínio deve ser feito em relação ao valor residual garantido - VRG que, quase sempre, é o preço de opção de compra. Quanto menor o VRG maior será a recuperação do custo de aquisição

Processo nº 10640/002.471/91-63

Acórdão nº 108-00.654

Recurso nº 103782

Recorrente: Supermercados Bahamas Ltda.

pelo arrendador, durante a vigência do contrato, fato que se insere plenamente na filosofia do arrendamento do tipo financeiro."

Considerando então como financiamento para aquisição de bens, como definiu o ato normativo supracitado, é claro que qualquer concentração ou definição de valor residual estariam dentro deste conceito, pois o financiador arrendador, além de buscar se ressarcir do montante vertido o mais rápido possível, quer também deixar para o final do contrato a menor parcela, tudo como expôs o BACEN.

Só haveria uma maneira de considerar o contrato de forma diversa; se a lei assim determinasse. Na verdade, as autuações neste sentido são motivadas pelo benefício fiscal imediato que os contratos de arrendamento provocam. Entretanto, é a própria lei que assim o quer, na axiologia do legislador. Qualquer discussão a respeito foge ao poder do intérprete e pousa na competência legislativa. O benefício é , no atual estágio do direito positivo pátrio, mera elisão fiscal.

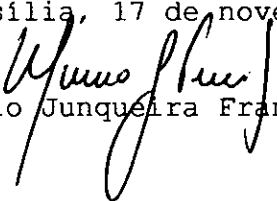
Cabe ressaltar no entanto, que o entendimento esposado pela Câmara neste julgamento, e que me coube relatar por designação, avança no sentido de entender incabível a glosa somente nos casos de valor residual ínfimo e prazos de contrato inferiores ao de vida útil do bem.

Por todo o exposto, conheço do recurso, acompanhando o voto do ilustre Conselheiro José Carlos Passuelo no provimento parcial lá concedido, porém, concedendo ainda em maior extensão, para excluir da exigência também os valores de CZ\$ 9.357.835,52 (despesa de leasing - exercício de 1989), CZ\$ 6.876.513,46 (correção monetária - exercício de 1989), NCz\$ 104.120,91 (despesa de leasing - exercício de 1990), NCz\$ 362.706,56 (correção monetária - exercício de 1990) e Cr\$ 617.166,48 (correção monetária - exercício de 1991).

É o meu voto.

Brasília, 17 de novembro de 1993

Mário Junqueira Franco Júnior, Relator Designado





MINISTÉRIO DA FAZENDA
Processo nº 10640-002.471/91-63
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO - Relator:

Reconhecida, inicialmente, a tempestividade do recurso e atendidos os pressupostos processuais, o mesmo deve ser conhecido.

Levanta a recorrente, primeira preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, baseada na afirmativa de não conter a referida peça, o nome da autoridade julgadora, afirmando que "a simples intimação para o recolhimento do indevido tributo, por si só, não prova que o julgamento tenha sido efetuado pela autoridade que intima, xerox anexo." (*literis*).

O exame apurado da peça contestada nos demonstra ter sido ela elaborada em um conjunto composto por apenas um documento (fls. 299 a 318), cujo corpo é composto por tópicos, quais sejam, a identificação do contribuinte e do processo julgado (fls. 299), a ementa do julgamento (fls. 299 e 300, o relatório (fls. 300 a 307), os fundamentos legais (fl. 308 a 317), a conclusão (fls. 318, parte superior) e a ordem de intimação (fls. 318, parte inferior). Consistindo-se em uma peça única, a mesma requer apenas uma assinatura da autoridade julgadora, cuja tradição determina sua colocação no final da peça da decisão, como ocorreu no caso em tela, à fls. 318, no seu final, tendo sido firmada pelo Delegado da Receita Federal em Juiz de Fora, Sr. OMAR DE SOUZA DELGADO.

Como se pode ver, formalmente, a conclusão e a ordem de intimação são estampadas em uma mesma página, constituindo-se claramente em partes de um mesmo documento, o que torna desnecessário duas assinaturas, já que em um mesmo documento, sua validação se opera uma só vez, portanto com apenas uma assinatura.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
Processo nº 10640-002.471/91-63
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Buscando na legislação de regência, Decreto 70.235/72, encontramos a regulação da peça de julgamento em seu artigo 31, sob a Seção VI, que trata "Do julgamento em Primeira Instância".

Lá consta, *literis*:

"Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação."

Conforme demonstrado acima, tais partes compõem a decisão, estando a mesma, irretocavelmente formulada em seu aspecto formal, contendo a assinatura, sob carimbo, perfeitamente identificada da autoridade prolatora e revestindo-se de todos os aspectos formais necessários a sua validade.

Deve, portanto, ser, de plano, recusada a primeira preliminar levantada.

A segunda preliminar se funda no argumento de que o auto de infração foi lavrado em local diferente daquele em que a infração pudesse ter ocorrido.

Assunto levado à baila em diversas oportunidades, tem encontrado tratamento jurisprudencial e doutrinário pacífico, na rejeição da tese levantada.

Assim, se examinarmos com apuro o texto do artigo 10 do Decreto 70.235/72, que reproduzimos para efeito de melhor precisão dos comentários, a seguir:

"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - A qualificação do autuado;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Processo nº 10640-002.471/91-63

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

- II - O local, a data e a hora da lavratura;
 - III - A descrição do fato;
 - IV - A disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
 - V - A determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
 - VI - A assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula;"
- (destaco)

cuja decisão pode se basear, no excerto obtido na obra de LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA, Manual de Processo Administrativo Fiscal, São Paulo, Resenha Tributária, 1993, pág. 48, de seguinte teor:

"O artigo 10 exige que sua lavratura se faça no local de verificação da falta, o que não significa o local onde a falta foi praticada, mas sim onde foi constatada, nada impedindo, portanto, que isso ocorra no interior da própria repartição ou em qualquer outro local, conforme o caso."

(destaques no original)

(grifei "não")

O preenchimento do auto de infração foi efetuado na praxe usual e apresenta todos os requisitos para sua perfeita validade, tendo, em verdade, sido levado à ciência do contribuinte em seu domicílio, apesar de lavrado na repartição.

Consta do auto de infração (fls. 282) a assinatura, por ciência, do Senhor Paulo Roberto Lopes, mesma pessoa que firmou (fls. 292) a impugnação e (fls. 328) o recurso voluntário.





Parece-me tudo na melhor conformidade com a lei, descabendo a aceitação da segunda preliminar levantada.

Vencidas as preliminares, cabe discutir o mérito da exigência, o que faremos, matéria a matéria, facilitando assim o ordenamento do raciocínio e seqüência clara, já que pelo menos onze itens diferentes, desdobrados e repetidos por cinco exercícios, são constatados.

1. Arbitramento dos exercícios de 1987 e 1988:

Constata-se no processo, a existência de contabilidade por partidas mensais englobadas (fls. 201 a 206 - espécimes do diário e razão). Constata-se a existência de movimentação bancário no período (fls. 208 a 238 - Banco Itaú sa, Caixa Econômica Federal, Banco Mercantil de São Paulo sa e BEMGE). A intimação para comprovar a contabilização do movimento bancário, a destinação dos cheques nele constantes e informar a origem dos depósitos (fls. 250), a recorrente respondeu (fls. 251), que "A contabilidade não registra os movimentos das contas correntes Bancárias, pelo fato que na época a empresa tratava-se de pequeno porte; exercício de 1987/1988; - A empresa não tem condições de identificar a destinação dos cheques emitidos; - Os depósitos bancários efetuados, são referentes às vendas que foram realizadas nos referidos exercícios, porém não possuímos documentação comprobatória." (*literis*).

Não dispondo a empresa de livros auxiliares para detalhamento dos lançamentos englobadamente efetuados no final de cada mês e diante da integral falta de escrituração da volumosa movimentação bancária, mantida à margem da contabilidade, confirma-se a infringência ao artigo 157 do RIR/80, ofendido o princípio da universalidade dos registros contábeis esposado pelo Código Comercial e descumprida a legislação comercial e fiscal pertinente. *A.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Processo nº 10640-002.471/91-63

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Não há como aceitar-se a argumentação da recorrente, de que por se tratarem de fatos permutativos, "que as operações bancárias representam, quer, ainda, além daqueles princípios básicos contábeis, aduzir que toda e qualquer operação bancária esta fora do alcance fiscal, ex-vi, do que consta do artigo 9º (segundo deles) do decreto-lei 2.471, de 01/09/88, inapreciando dito decreto-lei, assim como os fatos permutativos" (*literis*).

As irregularidades apontadas instauram inarredável insegurança quanto à fidelidade da escrita e a tornam imprestável à apuração do lucro real, elegível sempre que a escrituração comercial o permitir, mas minimamente cumpridas as normas contábeis aplicáveis à espécie, que não foram cumpridas no caso.

A estes casos é adequado o arbitramento dos resultados com base na receita bruta conhecida, como procedido pela fiscalização, agravando-se o coeficiente, em 20%, para o segundo exercício.

2. Omissão de Receita - Aquisição de ativo contabilizada a menor ou não contabilizada - Exercícios de 1989 e 1990:

Consta do auto de infração exigência sobre a aquisição de ativo imobilizado contabilizado a menor, Cz\$ 700.000,00 no exercício de 1989, referente a parte do preço da compra de terrenos e compra de ativo imobilizado, NCz\$ 175.000,00, no exercício de 1990, referente à aquisição de três veículos.

As compras foram comprovadas, mais ainda, aceitas pela recorrente (fls. 148 a 150), em meio a diversas irregularidades contábeis, sendo o registro a menor pela compra dos terrenos justificada como tendo sido feito pelo valor da escritura e a compra dos veículos, simplesmente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Processo nº 10640-002.471/91-63
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

consta a alegação de que não se encontram lançados no diário nem no razão.

A argumentação da recorrente de que não houve omissão de receita, já que o caixa comportava com grande margem o lançamento que foi feito errado, esbarra na necessidade de que o pagamento efetuado se contenha nos registros de saídas de numerários ou em movimento bancário. No presente caso, esta comprovada a aquisição dos bens e resta uma única alternativa, à falta de comprovação do registro futuro por acerto de contas ou ajuste contábil de caixa, que é a presunção de ter sido feita com recursos oriundos de receitas desviadas, devendo o lançamento ser mantido, na mesma forma dos precedentes julgamentos dominantes (Ac. CSRF/01-961/89, 103-07.240/86, entre tantos).

Por outro lado, a inclusão dos veículos no feito, determina a necessidade de reconhecer seus efeitos plenos na sistemática contábil da empresa, provocando o direito a apropriar sua depreciação no período em que houve a tributação. Isto já foi devidamente reconhecido nos mapas de fls. 239 a 248, não merecendo retificação.

3. Omissão de Receita - Venda de ativo imobilizado não contabilizada:

Aceito o valor de Cr\$ 34.071,84, como sendo a parcela de pagamento recebido e não contabilizado, pela venda de terrenos a irmãos dos proprietários da empresa, a fiscalização tributou tal importância, por total, entendendo ter havido omissão de receita de igual valor.

Entendo que o recebimento por conta de venda de bens do imobilizado, somente pode ser tributado quando o bem se reduziu a custo zero, devendo em situações diferentes se limitar ao resultado operado, porquanto, independentemente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Processo nº 10640-002.471/91-63
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

de ter ou não, os sócios se apropriado da importância total, a empresa como entidade tributada tem o direito de apropriar os custos correspondentes, desde que comprovados e vinculados ao bem vendido. Da leitura do documento de fls. 146 e verso, deduzo que a fiscalização obteve os dados relativos ao imóvel vendido na própria contabilidade da recorrente, motivo por que deveria apropriar o custo correspondente à venda. Tal procedimento deveria ter sido intentado, ainda mais que os recebimentos se prolongaram por três anos.

Apesar de inconsistente a argumentação da recorrente que afirma não ter contabilizado a operação, que somente iria fazê-lo no exercício em que firmasse a escritura de venda, o bem deve ser baixado no momento em que se operar legalmente a transmissão de sua propriedade, mesmo acobertada por instrumento particular, devendo ser apurado neste mesmo momento o resultado por sua baixa, que no caso, pelas circunstâncias indicadas, poderia ser até de prejuízo.

A minúcia da apuração do resultado, que entendo ser o limite da tributação exigível no caso, estando o bem devidamente contabilizado no ativo permanente da empresa, entendo incabível a manutenção da tributação sobre o valor integral da venda, sem o abatimento do custo corrigido do bem.

4. Omissão de Receita - Passivo fictício:

Instada a comprovar os saldos em aberto de fornecedores na data do balanço de 1988, relativamente ao saldo de Cr\$ 251.800.541,00, a empresa demonstrou valores que somam Cr\$ 236.015.793,00, dos quais, duplicatas em valor de Cr\$ 7.257.405,00 foram comprovadamente pagas durante o ano de 1988, lançadas em dobro ou emitidas em 1989.



Do passivo de fornecedores declarado em 31.12.89, de Cr\$ 12.024.690,00, Cr\$ 320.680,00 já estavam quitadas, lançadas em dobro ou emitidas no ano seguinte.

Na impugnação ou no recurso a empresa nada comprovou, limitando-se a argumentar que sua contabilidade apresenta erros e que o saldo de caixa sempre cobriu o valor considerado como passivo fictício, que desacompanhada da indicação e comprovação da existência de estornos não pode elidir a exigência. Os argumentos que dizem tratar-se de meros efeitos contábeis de fatos permutativos sem modificar o patrimônio líquido é tecnicamente inadequada, porquanto em nenhum momento se demonstrou que a contrapartida dos erros contábeis alegados mas não especificados, eram contas patrimoniais e não contas de receitas ou outras modificativas quantitativamente da situação patrimonial. Nem a inexistência de saldo credor de caixa, alegado, é relevante.

A falta de comprovação de compromissos pendentes no balanço geral, bem como a manutenção no passivo, por ocasião do balanço, de duplicatas comprovadamente pagas durante o período propiciam a exigência tributária sobre a figura de passivo fictício.

5. Omissão de Receita - Diferença entre mapas e contabilidade:

Apanhou, a fiscalização, no estabelecimento da recorrente, mapas mensais, contendo anotações diárias, relativamente aos meses de outubro, novembro e dezembro de 1988. Ditos mapas indicam quatro colunas, relativamente às lojas 1, 2, 3 e 4 e são os valores somados, por filial e por total (fls. 195 a 197). São encabeçados por anotação de teor: "Relação de Vendas - Supermercado Bahamas Ltda" e grafados manuscritamente. Dos valores neles constantes a fiscalização



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Processo nº 10640-002.471/91-63
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

subtraiu os declarados na contabilidade, tributando a diferença.

O detalhamento, a natureza e o rigor valorativo dos mesmos permite aceitá-los como indicadores de reais receitas. A grande quantidade de ocorrências comerciais mantidas total ou parcialmente à margem da contabilidade, por outro lado, indicam procedimento rotineiro da empresa na ocultação de operações, o que exclui a confiabilidade absoluta de seus registros, propiciando a aceitação das constatações de irregularidades.

A recorrente, limita-se a afirmar que "... são documentos apócrifos, rascunho mesmo, sem qualquer valor contábil, fiscal e jurídico. Não podendo caracterizar, a não ser, "precisão de Receita", nunca receita efetiva." (*literis*).

A falta de assinatura me parece irrelevante, já que o referido levantamento deveria ter validade apenas para conhecimento e prestação de contas restrita aos sócios ou proprietários e confeccionado de forma a não ser reconhecido ou identificado por terceiros, principalmente pelo Fisco. A tese da previsão de vendas, seguramente exigiria que, para sua sustentação, se constataste constarem de planejamento ou projeção de receitas, o que jamais ocorreria com valores grafados até os centavos, inclusive, como se verifica a fls. 195 a 197, com a indicação de "Vendas", com registros nos domingos e indicação dos feriados (15.11).

Creio ser documentos válidos para o fim a que foram usados, comprovando a infração cominada.

6. Omissão de Receita - Suprimentos de caixa:

Intimada a comprovar aumento de capital (fls. 193) em valor de cz\$ 394.440,00, a recorrente instruiu o processo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Processo nº 10640-002.471/91-63
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

respondendo, textualmente (fls. 194), que "... vimos declarar, que não possuímos comprovação da origem e da efetiva entrega de numerário abaixo relacionado:.....
- Aumento de capital cz\$ 394.440,00, em 31.08.88." (literis).

A afirmativa, contida no recurso, de que "..... não foi suprimento de caixa, já que naquela época, a empresa não necessitava de injeção de dinheiro no caixa, o suprimento de caixa somente existe ou pode existir quando correr a falta de numerário" de nenhuma forma supre a necessidade de comprovação, ao contrário, mostra ser operação, como tantas outras apontadas pela fiscalização à margem dos registros contábeis da empresa, cuja característica de apresentar omissões e incoerências se comprova nos diversos itens da exigência.

7. Omissão de Receita - Pagamentos não contabilizados:

O pagamento ocorreu por conta de luvas em contrato de locação comercial (fls. 164) em valor de Cr\$ 3.000.000,00. O contrato (fls. 165 a 169) tem o prazo de 4 anos, vigorando de 1 de julho de 1988 a 30 de junho de 1992.

As características da exigência, levantada nos moldes do item "aquisição de ativo contabilizada a menor ou não contabilizada", deve sofrer igual sorte.

O montante omitido deveria ter sido contabilizado em conta do ativo diferido, como gastos a amortizar pelo prazo do contrato, amortização esta não efetuada pela omissão do registro da despesas amortizável.

Trazendo o valor omitido ao campo jurídico, mediante sua tributação, devo reconhecer, paralelamente à necessidade de manter a tributação imposta, o direito à apropriação da



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Processo nº 10640-002.471/91-63

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

parcela de 10%, correspondente a meio período de ano, correspondente à taxa de 20% ao ano, a título de amortização do gasto de natureza permanente (Cr\$ 300.000,00).

8. Glosa de despesas de leasing:

A polêmica levantada entra a recorrente e a fiscalização se prende ao valor residual de 1% sobre o valor do bem, constante da cláusula de compra opcional no final do contrato.

A questão se coloca diante das vantagens fiscais usufruídas pelo contribuinte pela amortização acelerada do valor dos contratos de arrendamento mercantil e dos efeitos econômicos representados pela depreciação e valor residual ou custo contábil dos mesmos em regime de aquisição tradicional.

Nenhuma das duas modalidades de tratamento contábil é, por si, inadequada, senão pelos efeitos que possa provocar pela manipulação à margem da lei.

Na aquisição tradicional, a recuperação econômica do investimento é balisada pelo prazo de vida útil estimado do bem, medido considerando-se valor residual nulo (Veículos - 5 anos; máquinas - 10 anos). É bem de se dizer que a legislação, em decorrência do uso acelerado admite a recuperação econômica (depreciação apropriada) até, na metade do tempo, permitindo portanto a depreciação integral de um veículo em dois anos e meio, desde que cumpridas determinadas condições. Admite-se até a depreciação fiscal em dobro a título de estímulo ao reinvestimento, nos casos que a lei definiu (Art. 203 do RIR/80, DI. 2433/88, Lei 8383/91, art. 46, par. 2º, etc ...).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Processo nº 10640-002.471/91-63
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

A legislação reguladora dos arrendamentos mercantis veio estabelecer prazos mínimos aos contratos, de 2 anos para veículos e três anos para os demais bens, sem definir o prazo máximo ou estabelecer critério que medisse o prazo adequado a cada caso. Observa-se que, na prática, a grande maioria das operações são contratadas ao prazo mínimo, cumulado com valor residual em torno de 1% do bem, se bem encontrarmos operações de prazo longo com valor residual contratado compatível com o valor econômico previsto para a data do vencimento do contrato.

Quer me parecer que a avaliação dos efeitos do contrato deve ser feita à luz do conjunto de estipulações nele contidas. Assim, isoladamente, o valor residual de 1% (dito ínfimo pela fiscalização, por si, não serve para descaracterizar o leasing. O curto prazo de amortização, comparado com o prazo de vida útil estimada, igualmente não é suficiente para tal. Combinados, porém, o valor residual ínfimo e o prazo de amortização incompatível com o de vida útil, podem formar um quadro que define vantagens fiscais decorrentes da manipulação do contrato ou de sua contratação visando obter flagrante vantagem fiscal.

A introdução do artigo 51, da Lei nº 7.450/85, no campo jurídico, pretendeu coibir o abuso de forma, caracterizado pelo travestimento em contrato diverso daquele pretendido, visando obter vantagem ou benefício fiscal. A integração do referido artigo com o restante da legislação do imposto de renda permite concluirmos sobre os efeitos fiscais dos contratos de "leasing" sob comentário.

O exame da legislação reguladora do "leasing" (Lei nº 6.099/74, 7.132/83, Resolução nº 351/75 do Banco Central e outros atos inferiores) não revela em qualquer momento a intenção, expressa ou tácita, de criar benefícios fiscais ou incentivos semelhantes àqueles anteriormente referidos. Não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Processo nº 10640-002.471/91-63
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

é de se esperar, portanto, que o uso da legislação citada sirva ao propósito de vantagens, benefícios ou incentivos fiscais. Reconheço na legislação financeira mencionada, não uma sistemática de incentivos ou benefícios fiscais, mas apenas uma regulamentação de seu uso no mercado financeiro, e mais ainda, a formação de um nicho de mercado para o sistema financeiro, não encontrado na legislação de outros países, quando elegeu a modalidade de "leasing" financeiro com sua principal fonte de operações, em detrimento ao "leasing" operacional que, este sim, traria verdadeiro incremento à atividade industrial.

A adoção, por outro lado, do contrato de "leasing" para efetuar a compra de bens do imobilizado, é prática freqüente, caracterizada principalmente pela fixação de valor residual irrisório, quando, por ocasião do término do pagamento das prestações, tal valor residual é de tão pouco significado econômico que a compra não chega a corresponder a uma decisão empresarial, já que o valor econômico do bem lhe supera em diferença escandalosa. Mais claros ficam tais efeitos, quando a empresa opera contratos revestidos sob a forma de arrendamento mercantil, na modalidade de "sale and lease back", quando a operação é caracterizada pela venda de bem da arrendatária e recompra no final do contrato, com valor residual infinitamente inferior ao valor da venda inicial, com a diferença levada a custo ou despesa operacional. Serve no caso, como elemento formador de preço.

Aquece o debate, entre as correntes que aceitam as distorções provocadas pelas operações de "leasing" nos resultados das empresas e aqueles que não as admitem, a posição do Banco Central, optando pela legalidade das operações que não descumprem suas resoluções. A posição do Banco Central deve ser entendida na dimensão de sua competência. A ele cabe observar se a operação, sob o aspecto financeiro é conflitante com sua regulamentação, o

fl.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Processo nº 10640-002.471/91-63
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

que faz, independentemente dos efeitos fiscais decorrentes, já que não questiona da opção do empresário em adotar forma travestida para obter seus resultados. Uma vez adotado o contrato de "leasing", sob tal forma o Banco Central controla o relacionamento entre o arrendador e o arrendatário, apenas sob o aspecto formal, não se imiscuindo na relação com o fisco. A Fazenda Nacional cabe salvaguardar os direitos fiscais, aplicando o princípio emanado do artigo 51 da Lei nº 7.450/85 e suas projeções e alterações posteriores.

Entendo, portanto, que as empresas que adotarem operações sob a forma de contrato de "leasing", como forma de obter vantagem fiscal significativa, pela amortização do contrato em situação visivelmente vantajosa perante a recuperação econômica que seria provocada em decorrência da aquisição do bem, se beneficia de forma ilícita de vantagem fiscal, devendo o contrato receber o tratamento fiscal de contrato de compra e venda. Essas operações não podem ser aceitas para legitimar consequências tributárias, visto que são procedimentos legais apenas do ponto de vista formal, mas ilícitas na medida em que pretendem encobrir atos de natureza jurídica com efeitos tributários mais onerosos para o contribuinte, por isso mesmo, devem prevalecer os efeitos tributários do negócio dissimulado, ao revés daqueles decorrentes do ato jurídico formalizado apenas para gerar consequências entre as partes. Ressalvo outrossim, que tal conclusão somente pode ser obtida a partir da análise global das estipulações contidas no contrato e não a partir de apenas uma delas. Assim, um prazo de contrato, mesmo curto, acompanhado de valor residual adequado, mantém as características do contrato, por exemplo.

Por não encontrar no processo argumentação ou prova de que o conjunto de cláusulas dos contratos de "leasing" são



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Processo nº 10640-002.471/91-63
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

compatíveis com a recuperação econômica esperada pela aquisição dos bens, entende deva ser mantida a exigência.

9. Correção Monetária de Balanço - Referente a ativo não escriturado:

Como decorrência da manutenção integral da exigência sobre o valor, considerando-o a partir de sua aquisição, como integrante do ativo permanente da empresa, é de receber o mesmo tratamento sua correção monetária, a partir da data da aquisição até o final do período-base.

O reconhecimento dos efeitos contábeis decorrentes de considerar o bem ativado, deve alcançar todos os seus significados, inclusive o inflacionários sobre o bem e sobre sua depreciação, como ocorreu nos demonstrativos elaborados. Os demonstrativos consideram inclusive os efeitos inflacionários sobre reserva oculta gerada pela correção monetária dos bens ativados no ano anterior.

10. Correção Monetária de Balanço - Ativação de veículos adquiridos com leasing:

O tratamento a ser dado à correção monetária dos bens adquiridos por contratos de "leasing" deve ser compatível com o tratamento dado à sua aquisição. A ativação do bem deve corresponder a sua conseqüente correção monetária, por força de lei.

11. Correção Monetária de Balanço - Glosa referente a lucros apurados no exercício anterior:

O exame da declaração de rendimentos da empresa, relativa ao exercício de 1988 (fls. 15) nos indica erro primário de soma, ao apurar o resultado da subtração de Cz\$ 50.030,00 de

Handwritten signature



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Processo nº 10640-002.471/91-63

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Cz\$ 318.822,00, indicando Cz\$ 45.560,00, valor indicado como lucro e levado ao patrimônio líquido.

A fiscalização, porém, considerou como lucro o valor correto da subtração acima (lucro líquido menos provisão para o imposto de renda) e glosou o valor de sua correção monetária efetuada em 31.12.89, de Cz\$ 2.193.497,72.

A despeito de não ter a recorrente atacado objetivamente tal exigência, senão genericamente, devemos examinar os efeitos inflacionários contidos, combinado com o arbitramento do resultado no exercício de 1988.

A desqualificação da escrituração contábil, mediante o arbitramento do resultado, implica em abandonar os registros para assentar a tributação sobre a receita conhecida.

Assim, o questionamento, no próprio exercício em que se instalou o arbitramento, da descrição contábil e composição do patrimônio da empresa é inócua.

No primeiro exercício seqüente, no qual se retorna à tributação pelo lucro real, a base é apropriada a partir de uma escrituração aberta com os saldos conhecidos das contas do ativo, passivo e capital corrigido, obtendo-se um diferencial correspondente às reservas. Tal diferencial não é questionado quanto a sua origem ou composição, bastando corresponder à diferença entre os valores ativos e passivos. Tal diferencial, somado ao capital corresponde ao patrimônio líquido.

Tendo a empresa efetuado sua correção monetária de balanço em 31.12.89 a partir de uma composição patrimonial contabilizada em 01.01.89, cujos valores não foram questionados pela fiscalização, deve-se respeitar o seu resultado. A existência de valores ativos e passivos



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Processo nº 10640-002.471/91-63
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

suficientes para corresponder ao patrimônio líquido considerado, independentemente das contas que o compõem, legitima sua existência. Não fosse assim, deveríamos perquirir a composição da conta de lucros acumulados desde o início de sua formação, no caso específico, ao menos nos dois exercícios objeto do arbitramento.

Nem mesmo a presunção de distribuição dos lucros arbitrados no exercício pode elidir a existência real de patrimônio formado com suas forças, já que o balanço de abertura do exercício de 1989 deve corresponder ao patrimônio econômico, contabilmente representado e restrito ao registro de seus valores conforme a técnica contábil e adotando-se o custo como base de valor.

Não vejo como discriminar as parcelas constantes do patrimônio líquido da empresa, quando à sua origem ou formação, salvo o Capital, para fins de dar tratamento fiscal diferenciado a partir do balanço de abertura no exercício que a empresa retorna à tributação pelo lucro real.

Entendo, portanto, descaber a glosa da correção monetária do valor de Cz\$ 2.193.497,72, tanto por partir de um lucro de Cz\$ 268.792,00, valor não contemplado no patrimônio contábil da empresa, quando consta (fls. 18, item Reservas de Lucros - Patrimônio Líquido Cz\$ 45.560,00), portanto irreal a nível de balanço de abertura do ano seguinte, quanto por ser irrelevante a discriminação contábil das contas do patrimônio líquido, exceto Capital, a partir de balanço de abertura no retorno da empresa ao método de tributação pelo lucro real, tendo seus resultados anteriores arbitrados.

Diante de tudo o que consta do processo, voto, por conhecer do recurso, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe provimento parcial, para excluir as importâncias de Cz\$



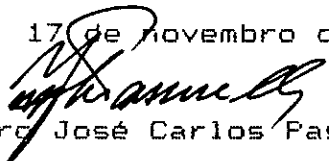
MINISTÉRIO DA FAZENDA

Processo nº 10640-002.471/91-63

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.493.497,72, do exercício de 1989 e NCz\$ 34.071,84, do
exercício de 1990

Brasília, 17 de novembro de 1993


Conselheiro José Carlos Passuello

Relator

