

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº 10650-000.810/90-02

Sessão de 18 de outubro de 1994

ACÓRDÃO Nº 108-01.478

RECURSO Nº : 101.719 - IRPJ - EXS: DE 1986 e 1987

RECORRENTE : CELARMIG-CENTRAL DE ABASTECIMENTO DE LARANJAS DE MINAS
GERAIS LTDA.

RECORRIDA : DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM UBERABA (MG)

ARRENDAMENTO MERCANTIL - Não fere em forma ou finalidade legal o contrato de arrendamento mercantil que respeite o prazo mínimo da legislação, estabeleça valor residual infimo ou, até mesmo, concentre contraprestações em certo período. Qualquer benefício fiscal dele advindo será, no atual estágio da legislação pátria, mera elisão fiscal.

PASSIVO FICTICIO - O art. 180 do RIR/80 estabelece uma presunção «juris tantum», impondo ao sujeito passivo a produção de prova quanto à existência e comprovação da obrigação, bem como das datas de sua liquidação.

OMISSÃO DE RECEITA - NOTAS FISCAIS EMITIDAS E NÃO REGISTRADAS - O cancelamento de notas fiscais e a devolução de mercadorias obedecem a normas próprias quanto à anotação dos motivos e emissão de outras notas fiscais pertinentes à devolução de mercadorias cuja saída a do estabelecimento foi aposta ao documento.

Recurso parcialmente provido.

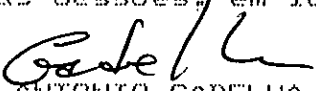
Vistos relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CELARMIG CENTRAL DE ABASTECIMENTO DE LARANJAS DE MINAS GERAIS LTDA.:


ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as parcelas de Cr\$ 41.562.066,00 e Cr\$ 88.744,65 nos exercícios de 1986 e 1987, respectivamente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sandra Maria Dias Nunes e Octacilio Dantas Cartaxo, que votaram pelo não provimento do recurso.

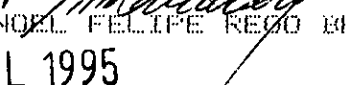
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10650-000.810/90-02
ACÓRDÃO Nº 108-01.478

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 1994


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS - PRESIDENTE


MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR - RELATOR


VISTO EM MANOEL FELIPE REGO BRANDÃO - PROCURADOR DA FA-
ZENDA NACIONAL
SESSÃO DE: - 4 JUL 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes
Conselheiros: SANDRA MARIA DIAS NUNES, PAULO IRVIN DE CARVALHO VIANNA,
OTACILIO DANTAS CARTAXO, RENATA GONÇALVES FANTOJA e LUIZ ALBERTO CAVA
MACEIRA.

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº RP/108-0.044

Serviço Público Federal
Ministério da Fazenda
Primeiro Conselho de Contribuintes

Processo n° 10650.000.810/90-02

Acórdão n° 108-01.478

Recurso n° 101719

Recorrente: Celarmig Central de Abastecimento de Laranjas de MG. Ltda.

R E L A T Ó R I O

Retornam os autos para novo julgamento por esta Colenda Câmara, em virtude de Resolução anterior, contida às fls. 178.

Esta última decorreu na necessidade de pronunciamento por parte da autoridade singular quanto a documentos juntados por ocasião do recurso. Em cumprimento foi anexado o parecer de fls. 179, cuja conclusão é no sentido de que os elementos analisados não alteram a convicção formada no julgamento singular. A parte passiva também se pronuncia, às fls. 182, ratificando os termos do recurso.

Para maiores esclarecimentos passo a ler o relatório original, de fls. 174/177, bem como os supracitados pronunciamentos das partes.

É o relatório.



Processo nº 10650.000.810/90-02

Acórdão nº 108-01.478

Recurso nº 101719

Recorrente: Celarmig Central de Abastecimento de Laranjas de MG. Ltda.

VOTO

Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, logrando portanto conhecimento.

Três são os aspectos de mérito: Glosa de despesas com arrendamento mercantil; Passivo Fictício e Omissão de receitas por notas não canceladas. Passo a decidir cada um deles.

1- Arrendamento Mercantil.

Já tive oportunidade de me pronunciar diversas vezes sobre o tema. Meu entendimento evolui para a conclusão de impossibilidade de descaracterização do contrato específico, em qualquer hipótese das normalmente levantadas pelo Fisco para tanto. São os seguintes meus argumentos.

Três são os motivos que a Receita Federal tem se pautado a produzir tal efeito. Seja porque o valor residual é ínfimo, normalmente 1% do valor do bem arrendado, seja porque o prazo de vida útil do bem supera o prazo contratual ou seja porque as contraprestações são irregulares, permitindo demasiada concentração de despesas nos primeiros anos do contrato.

A questão referente a 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

Processo nº 10650.000.810/90-02

Acórdão nº 108-01.478

Recurso nº 101719

Recorrente: Celarmig Central de Abastecimento de Laranjas de MG. Ltda.

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 disposições contratuais. Dentro deste aspecto, o contrato que constitui o objeto da autuação não merece reparos. O acordo está dentro do prazo mínimo estabelecido na Resolução BACEN 980/84 e prevê 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

Processo nº 10650.000.810/90-02

Acórdão nº 108-01.478

Recurso nº 101719

Recorrente: Celarmig Central de Abastecimento de Laranjas de MG. Ltda.

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.

5.3- De outra parte, como se trata de financiamento à aquisição de bens, os valores de contraprestações, via de regra, não guardam qualquer correspondência com o valor de arrendamento praticado pelo mercado.

5.4- Na hipótese do arrendatário vir a exercer a opção de compra, esta será realizada mediante pagamento de valor previamente estipulado, quando da celebração do contrato, e que permanece inalterado não obstante a eventual realização de benfeitorias no bem, pelo arrendatário; ademais, não apresenta qualquer vinculação, à época do seu exercício, que com o valor de mercado do bem, quer com o valor intrínseco que ainda conserva, dado o decurso de apenas parte do seu prazo de vida útil.

5.5 - O preço de opção de compra, usualmente irrisório, se confrontado com o valor de mercado do bem ou com o valor intrínseco deste, traduz para a arrendadora, o valor residual garantido a que terá direito independentemente do arrendatário vir a adquirir, ou devolver, o bem.

5.6 - Caso o arrendatário opte por não adquirir o bem é prática freqüente que a arrendadora promova sua alienação, no mercado, apropriando-se do valor residual garantido e entregando a diferença ao anterior arrendatário."

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

Processo nº 10650.000.810/90-02

Acórdão nº 108-01.478

Recurso nº 101719

Recorrente: Celarmig Central de Abastecimento de Laranjas de MG. Ltda.

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 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. Com este entendimento concorda Hiromi Higuchi, in Imposto de Renda das Empresas, Ed. Atlas, São Paulo, 1994, 19ª Edição, pag. 170, "verbis":

" A descaracterização do arrendamento mercantil em razão dos prazos contratuais serem inferiores à expectativa da vida útil dos bens não tem amparo legal porque todos os contratos obedecem ao prazo mínimo fixado na legislação de arrendamento mercantil.

A descaracterização com fundamento no valor residual irrisório também não tem

Serviço Público Federal
Ministério da Fazenda
Primeiro Conselho de Contribuintes

Processo n° 10650.000.810/90-02

Acórdão n° 108-01.478

Recurso n° 101719

Recorrente: Celarmig Central de Abastecimento de Laranjas de MG. Ltda.

amparo legal porque não é vedado pela legislação.

A descaracterização com fundamento na concentração do contrato nas primeiras prestações pode ser fundamento que justifique sob o ponto de vista econômico, mas não tem fundamento jurídico. A culpa é da própria legislação."

Neste aspecto cabe razão à recorrente.

2- Passivo Fictício.

O art. 180 do RIR/80 institui presunção de caráter relativo, "juris tantum", como bem anotado durante o curso do processo pela autoridade lançadora. Requer, portanto, prova produzida pelo contribuinte no sentido de comprovar os valores constantes do passivo e as respectivas datas de pagamento ou liquidação.

O juízo de probabilidade ensejador da presunção deriva da possível ato de utilizar-se receita omitida a fim de liquidar uma obrigação, sem que saldo credor de caixa sobreviesse. A solução é manter o passivo sem qualquer registro contábil da operação. Neste contexto, não vejo possibilidade de ocorrer a pretendida postergação de tributo, como quer a recorrente, visto que a regularização do passivo pode ser facilmente efetuada com receitas posteriormente auferidas e corretamente contabilizadas. Só haveria postergação se a receita presumidamente omitida viesse a ser reconhecida expressamente. Outrossim, não há na norma qualquer imposição de limite entre o valor não comprovado e o passivo ou receita da empresa.

A autuação neste aspecto deve subsistir.

3- Notas Fiscais Canceladas.

O sistema de emissão de documentos fiscais tem como objetivo resguardar os interesses da arrecadação ou fiscalização dos tributos. A necessidade da emissão dos documentos como obrigações acessórias é indiscutível. Por esta razão, na maioria absoluta das legislações tributárias, e principalmente no tocante a tributos indiretos, existe específica regulamentação quanto ao correto procedimento para extração de notas fiscais e suas vicissitudes, tais como a devolução de mercadorias e o cancelamento.

Processo n° 10650.000.810/90-02

Acórdão n° 108-01.478

Recurso n° 101719

Recorrente: Celarmig Central de Abastecimento de Laranjas de MG. Ltda.

Para uma nota fiscal, na qual a data de saída das mercadorias está preenchida, é de se pressupor o efetivo envio das mercadorias respectivas. A regularização do fato, em caso de devolução, impõe o recebimento de outra nota fiscal de devolução ou a emissão de nota fiscal de entrada. Além disso, anotações específicas quanto ao ocorrido são necessárias, inclusive para aqueles outros casos de mero cancelamento.

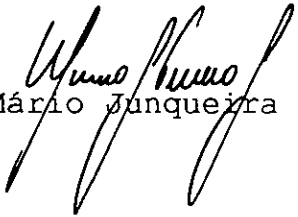
A recorrente não efetivou qualquer destes atos. Junta agora, com longo interregno, cartas dos destinatários indicados nas notas fiscais. Não concebo isto como prova cabal a elidir o fato de existirem notas emitidas, com data de saída aposta, sem indicação das razões de cancelamento, fato este indicativo da venda das mercadorias. Portanto, a recorrente não reconheceu a receita respectiva.

Neste aspecto, cabe novamente razão ao Fisco.

Por todo o exposto, conheço do recurso, para no mérito dar-lhe provimento parcial, afastando da exigência os valores de Cr\$ 41.562.066,00, no exercício de 1986 e Cz\$ 88.744,65, no exercício de 1987, valores estes correspondentes à glosa de despesas com arrendamento mercantil.

É o meu voto

Brasília, 18 de outubro de 1994


Mário Junqueira Franco Júnior, Relator.

