

**MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO**Sessão de 25 de janeiro de 19 93ACORDÃO Nº 103-13.403

Recurso nº: 101.161 - IRPJ - EXS.: de 1987 a 1989

Recorrente: MUZAMBINHO TURISMO LTDA.

Recorrida : DRF EM VARGINHA (MG)

IRPJ - PASSIVO FICTÍCIO - A manutenção no passivo de obrigações pagas autoriza a presunção de omissão de receita.

INOBSERVÂNCIA DO PERÍODO-BASE DE ESCRITURAÇÃO DE RECEITAS - SERVIÇOS DE TRANSPORTES - Provado pela fiscalização que as receitas correspondentes a serviços de transportes prestados em um exercício, cujos custos foram nele apropriados, somente foram computados no lucro real do exercício seguinte, quando se deu o faturamento e o recebimento do preço, justifica-se a cobrança de diferença do imposto decorrente da postergação havida.

ARRENDAMENTO MERCANTIL - São dedutíveis, na determinação do lucro real, as despesas correspondentes a contratos de arrendamento mercantil, celebrados na forma da Lei nº 6.099/74 e alterações posteriores. A pactuação de valor residual insignificante em comparação com o valor econômico do bem ao término do contrato e com o seu prazo de vida útil restante estimado não atribui ao contrato natureza jurídica de compra e venda a prestações, desde que observados os requisitos expressos na legislação de regência.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MUZAMBINHO TURISMO LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as importâncias de Cz\$ 364.194,00, Cz\$ 1.977.367,00 e Cz\$ 2.329.829, nos exercícios

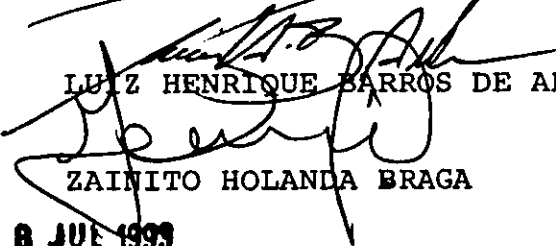
V.V.

de 1987, 1988 e 1989, respectivamente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER que nega provimento integral.

Sala das Sessões, em 25 de janeiro de 1993


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER

- PRESIDENTE


LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA

- RELATOR

VISTO EM

ZAINITO HOLANDA BRAGA

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 08 JUL 1993

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, MARIA DE FÁTIMA PESSOA DE MELLO CARTAXO, SONIA NACINOVIC, PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR e JOSÉ DO EGYPTO VIEIRA SOARES (Suplente Convocado).





SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10660/000.107/91-58

RECURSO Nº: 101.161
ACORDÃO Nº: 103-13.403
RECORRENTE: MUZAMBINHO TURISMO LTDA.

R E L A T Ó R I O

MUZAMBINHO TURISMO LTDA., pessoa jurídica domiciliada à Rua Nico Duarte, 366, Vila Cruz - MG, recorre a este Conselho, da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Varginha-MG, que julgou procedente a exigência fiscal formalizada no Auto de Infração de fls. 37/39, por terem sido constatadas as irregularidades a seguir sintetizadas:

1 - Omissão de receitas, caracterizada pela manutenção no balanço patrimonial, de obrigações já liquidadas e não baixadas, conforme demonstrativo:

Exercício de 1988 = período-base de 1987 = Cz\$ 1.000.000,00

2. Omissão de receitas, pela constatação de receitas contabilizadas a menor, conforme demonstrativo:

Exercício de 1988 - período-base de 1987 = Cz\$ 2.412.246,25

3. Postergação de Imposto de Renda, decorrente de não apropriação de receitas de serviços, pertencentes ao exercício de 1988, somente reconhecidas no exercício seguinte, conforme demonstrativo:

Exercício de 1988 - período-base de 1987 = 2.527,26 OTN

Acórdão nº 103-13.403

4. Apropriação indevida, como custo dos serviços vendidos, de valores pagos a título de arrendamento mercantil; os respectivos contratos apresentam prazos de duração de 36 meses e valor residual de 1%, para bens que têm prazo de vida útil de 60 meses, estando em desacordo com as disposições da Lei nº 6.099/74, caracterizando as operações como de compra e venda:

Exercício de 1987 - período-base de 1986 =	Cz\$	364.194,00
Exercício de 1988 - período-base de 1987 =	Cz\$	1.977.367,00
Exercício de 1989 - período-base de 1988 =	Cz\$	2.329.829,00

Tempestivamente, a empresa ingressou com a impugnação de fls. 68/70, instruída com a documentação de fls. 71/110, onde contesta parcialmente a exigência tendo parcelado o montante do crédito tributário da parte conformada, com base nos seguintes argumentos:

1. De início, informa reconhecer a procedência do lançamento referente à omissão de receitas (item 2 do Auto de Infração), tendo solicitado parcelamento do respectivo crédito tributário, e sido recolhida a parcela inicial de 10% do montante, conforme cópia do DARF de fls. 111;

2. Quanto ao passivo fictício, alega a impugnante, que a parcela arrolada no Auto de Infração, correspondeu à emissão de cheque para ser apresentado em 10.03.88, tendo o fornecedor registrado em sua contabilidade, como recebimento à vista, desatendendo à avença e causando enorme problema de liquidez à atuada;

3. Com relação à postergação do imposto de renda, alega a impugnante que tal não ocorreu, uma vez que, conforme cópias dos contratos de prestação de serviços firmados com seu cliente Nuclebrás S/A, o faturamento dos serviços de transportes prestados, somente é feito após aprovação das contas, por parte da contratante, no prazo de cinco dias, sendo, então, autorizada a emissão de nota fiscal, para pagamento no prazo de trinta dias; o mesmo ocorre com as demais empresas às quais a impugnante presta serviços; o lançamento pretende que se dê o fato gerador no mês da prestação do serviço,

Acórdão nº 103-13.403

quando a disponibilidade jurídica ou econômica da renda ocorre no ano subsequente, porque, enquanto não aprovada a fatura, não surge o fato gerador da obrigação tributária;

4. A Lei nº 6.099/74 assegura em seu artigo 15, a aquisição do bem e o seu registro no ativo imobilizado pelo valor residual, consignado no contrato, autorizando ainda, à arrendatária, considerar como custo ou despesa operacional, as prestações pagas; não pode pois, o lançamento alterar a definição jurídica das duas situações: as prestações dedutíveis transformarem-se em pagamentos de aquisição, e o valor residual ser modificado, ao sabor de suas conveniências interpretativas.

Ouvido o autor do feito, este, em informação de fls. 113/114, sugere a manutenção integral do Auto de Infração, argumentando, em síntese, que: (a) não procede o argumento apresentado pela impugnante quanto ao passivo fictício, uma vez que não existe no direito a figura do cheque a prazo e que ficou evidenciado nos autos, que o pagamento da obrigação se deu em 21.10.87, caracterizando a omissão de receitas; (b) o regime de competência, prescrito na lei comercial e fiscal, consiste em computar as receitas, os custos e as despesas, no resultado do exercício social a que competirem, não justificando a alegação da autuada de que a receita de dezembro de 1987, somente recebida em 1988, deveria ser reconhecida apenas neste período base, levando-se ainda em consideração, que todo o custo foi contabilizado no período em que foi incorrida; (c) quanto à glosa das contraprestações de "leasing", opina pela sua manutenção, uma vez que já existe jurisprudência firmada sobre o assunto, nos casos de valor residual ínfimo (1%) e prazo do contrato bem inferior à vida útil do bem.

A decisão da autoridade julgadora de primeira instância, manteve integralmente a exigência fiscal, com base nos seguintes fundamentos:

1. o documento de fls. 04 (cópia do Diário da empresa vendedora do bem adquirido, cuja manutenção da obrigação no balanço, constituiu o passivo fictício arrolado no Auto de Infração), com

Acórdão nº 103-13.403

prova que a quitação ocorreu em 21.10.87 ficando caracterizada a om
são de receita;

2. a autuada não obedeceu ao regime de competência dos exercícios, ao postergar receitas do exercício de 1988 para o exercício de 1989, descumprindo o que dispõe o artigo 171 do RIR/80; ao contrário da alegação da empresa, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária deu-se no mês em que as receitas foram auferidas, conforme definição contida no artigo 43 e seus incisos do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), dispositivos transcritos; portanto mantêm-se a exigência relativa à infração arrolada no Auto;

3. Com relação à glosa das despesas com as contra-prestações de arrendamento mercantil, concluiu a autoridade monocrática, que a autuada descumpriu o disposto na Lei nº 6.099/74, complementada pelas Resoluções BACEN 351/75 e 980/74 e ainda, o artigo 235 do RIR/80; os contratos de "leasing" foram descaracterizados, passando a ser considerados como operações de compra e venda, em função de seu prazo de duração (36 meses) ser inferior ao tempo de vida útil dos bens objeto do arrendamento, bem como da fixação de valor residual ínfimo, ou seja, 1% do valor original dos bens, entendimento por demais consagrado na jurisprudência administrativa, conforme trecho de voto proferido no Acórdão nº CSRF nº 0.845/88, transcrito.

Cientificada da decisão retro, em 08.07.91, conforme Aviso de Recebimento de fls. 127, a empresa interpôs recurso voluntário a este Conselho, em 02.08.91, juntado ao processo às fls. 129/130, onde se limita a transcrever os mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, requerendo ao final, seu provimento, e o cancelamento dos lançamentos procedidos.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA - Relator

O recurso é tempestivo, por isso deve ser conhecido.

Tendo em vista a diversidade de assuntos abordados no presente recurso, passarei a apreciá-los, separadamente, na ordem em que se apresentam no auto de infração.

1. Omissão de Receita. Passivo Fictício

Trata-se, segundo a Recorrente, de valor correspondente a cheque emitido pela aquisição de ônibus, para ser apresentado em 10/03/88, tendo a vendedora desatendido à avença, "o que ocasionou enorme problema de liquidez".

De acordo com a peça básica, a Autuada não forneceu ao fisco o comprovante de liquidação da dívida, mas tão somente sua origem. Em diligência efetuada junto à empresa Transportes Coutinho, beneficiária do referido cheque, foi verificado, em seu livro Diário, a quitação da dívida em 21/10/87 (fls. 04).

Ora, o cheque, por definição legal, é título de crédito que encerra ordem de pagamento a vista.

Não se ignora, porém, a ocorrência de operações em que tal título é desvirtuado, pactuando as partes sua apresentação ao sacado em data posterior à avençada.

Todavia, se, como alega a Defendente, a avença não foi cumprida e o cheque foi efetivamente sacado, por ocasião do balanço, tenha ou não tal fato acarretado problemas de liquidez ao emitente, a obrigação não mais existia, não podendo, em consequência, figurar no passivo da empresa.

Se a obrigação foi extinta e tal fato não foi registrado na escrituração, permanecendo no passivo, indevidamente, o seu valor, é de se presumir que a liquidação se deu com recursos mantidos à margem da escrituração, como estabelece o artigo 180 do RIR/80, devendo-se entender como correto o tratamento dispensado à matéria pela autoridade a quo.

2. Postergação de Imposto de Renda

O assunto aqui tratado refere-se à falta de apropriação de receitas de serviços correspondentes às notas fiscais n° 1055 e 1067, que seriam de competência do período-base de 1987.



mas que somente foram computadas no lucro líquido do exercício social encerrado em 1988.

Alega a Suplicante ser prestadora de serviços de transportes à NUCLEBRÁS, cujo contrato (cópia anexa) estabelece faturamento quinzenal.

Diz mais que, assim como se dá com aquela empresa, também em relação às demais, recebido o faturamento, após o último dia do mês da prestação dos serviços, é feito um relatório a partir do qual a NUCLEBRÁS tem 5 dias para analisar e, após os 5 dias do mês seguinte, autoriza a emissão da nota fiscal correspondente, cuja quitação poderá ser feita em 30 dias, resultando faturamento com 45/60 dias após o mês em que se realiza o serviço.

As alegações de defesa apresentadas pela Contribuinte levaram-me apenas à conclusão de estar correto o lançamento contestado.

Isso porque o denominado regime de competência desdobra-se em dois princípios contábeis, quais sejam, o da realização de receitas e o da confrontação dos custos e despesas, ambos consagrados no artigo 187, § 1º da Lei nº 6404/76 e nos artigos 171 e 172 do RIR/80.

De acordo com o primeiro:

“§ 1º. Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.” (grifei)

A respeito do princípio de realização de receitas pontificam Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke no celebrado Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (Atlas - SP - 1979 - pag. 75):

“Existem algumas condições básicas para que a receita possa ser reconhecida:

- a) é preciso que exista uma avaliação de mercado objetivamente verificável para o produto ou serviço;
- b) o esforço, em termos de cumprimento de etapas básicas do produto ou da prestação do serviço precisa desenvolver-se totalmente;
- c) é necessário que tenhamos condições de estimar, com apreciável grau de precisão, as despesas associadas ao ganho das receitas, de cujo reconhecimento estamos tratando.”

Quanto ao princípio da confrontação, é o próprio IBRACON que esclarece, através do pronunciamento “Estrutura

Processo n° 10660-000107/91-58
Acórdão n° 103-13.403

8.

Conceitual Básica da Contabilidade" (vide Normas e Práticas Contábeis no Brasil - Atlas - SP - 1990 - pag. 59):

"Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada."

Ora, no presente caso, em 31/12/87, todas as circunstâncias necessárias ao reconhecimento das receitas dos serviços prestados no ano de 1987 se faziam presentes, mas a Contribuinte não as reconheceu. Não obstante, computou, como parcelas subtrativas do lucro líquido do período, os custos que lhe eram correspondentes.

Trata-se de procedimento indefensável, sem dúvida, em arrimo do qual os argumentos expendidos nas petições impugnatória e recursal são inócuos.

Opino, então, por prestigiar a decisão recorrida, no particular.

3. Glosa de Despesas de Contratos de Arrendamento Mercantil

O último item da autuação refere-se a contratos de arrendamento mercantil, anexados por cópia às fls. 20/32.

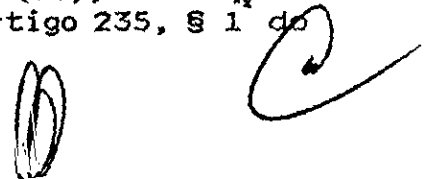
Fundamentam a exigência, os argumentos de que, verbis:

"Os contratos apresentam prazo de duração de 36 (trinta e seis) meses e valor residual de 1% (um por cento) para bens que têm prazo de vida útil de 60 (sessenta) meses. Assim, os contratos estão em desacordo com as disposições da Lei 6.099/74, caracterizando as operações como de compra e venda."

Sobre a matéria, de conhecimento amplo desta Câmara, manifesto minha contrariedade com o entendimento do órgão singular, pois, como diversas vezes já me pronunciei, perfilho a convicção esposada pela ilustre Conselheira Sônia Nacinovic, no voto proferido no acórdão n° 103-12725, de 25/08/92, relativo a situação idêntica, cujo teor transcrevo:

"Cuida-se, portanto, de examinar a dedutibilidade dos lançamentos de despesas efetuados a título de contraprestações de contratos de arrendamento mercantil, considerados negócios de compra e venda a prestações pela Fiscalização e pela autoridade a quo.

Fundamentam a exigência tributária, nos termos do aresto recorrido, as alegações de os contratos possuírem prazos de duração inferiores à expectativa de vida útil e pactuação de valores residuais ínfimos (1%), situações dadas como incursas, precipuamente, no artigo 235, § 1º do RIR/80, que transcrevo:



"§1º - A aquisição, pelo arrendatário, de bens arrendados em desacordo com as disposições da Lei n° 6099, de 12 de setembro de 1974, será considerada operação de compra e venda a prestação." Segundo a insigne prolatora do voto vencido "a legislação que rege o arrendamento mercantil e as normas complementares estabelecem a existência de um valor residual garantido" que "deverá ter significado econômico, do contrário todo o contrato de arrendamento mercantil se resolveria em compra-e-venda, sendo a opção-de-compra ou de venda a terceiros, ato meramente simbólicos".

Data venia, não posso concordar com a assertiva final, salvo como consideração de lege ferenda, pois, em realidade, inexiste, no direito positivo aplicável à matéria, qualquer prescrição que lhe dê esteio. Isso porque o contrato de arrendamento mercantil encontra-se regulado pela Lei n° 6099/74, modificada, em parte, pela Lei 7132/83, diplomas legais de natureza comercial, financeira e tributária, que assim delinearão as operações dessa espécie:

"Art. 1º -

Parágrafo Único - Considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta Lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta.

Art. 5º - Os contratos de arrendamento mercantil conterão as seguintes disposições:

- a) prazo do contrato;
- b) valor de cada prestação por períodos determinados, não superiores a um semestre;
- c) opção de compra ou renovação de contrato, como faculdade do arrendatário;
- d) preço para a opção de compra ou critério para a sua fixação, quando for estipulada esta cláusula."

No tocante à conferência de atribuições aos órgãos do Poder Executivo e competência em relação à matéria, disse mais aquela Lei:

"Art. 7º - Todas as operações de arrendamento mercantil subordinam-se ao controle e fiscalização do Banco Central do Brasil, segundo normas estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional, a elas se aplicando, no que couber, as disposições da Lei n° 4.595, de 31 de dezembro de 1964, e legislação posterior relativa ao Sistema Financeiro Nacional." (grifei)

Dando cumprimento àquele dispositivo, o Conselho Monetário Nacional preencheu a norma legal em branco

acima transcrita pela Resolução n° 980/84, assim dispondo em seu inciso IV:

"IV - O Banco Central poderá adotar as medidas necessárias à execução desta Resolução, inclusive determinando normas específicas de auditoria e contabilidade aplicáveis às operações de que se trata."

Em adição, o Regulamento anexo àquela Resolução prescreveu, de maneira indiscutível:

"Art. 36 - O Banco Central do Brasil poderá fixar critérios de distribuição de contraprestações de arrendamento durante o prazo contratual, tendo em vista o adequado atendimento dos prazos mínimos disciplinados no artigo 10 deste Regulamento.

.....
Art. 41 - As operações que se realizarem em desacordo com as disposições deste Regulamento poderão ser descaracterizadas como de arrendamento mercantil, em conformidade com as normas complementares que serão baixadas pelo Banco Central do Brasil." (grifei)

O artigo 10, retro mencionado, por seu turno, fixou:

"Art. 10 - Os contratos devem estabelecer os seguintes prazos mínimos de arrendamento:

- a) 2 (dois) anos, compreendidos entre a data da entrega dos bens à arrendatária, consubstanciada no termo de aceitação e recebimento dos bens, e a data de vencimento da última contraprestação, quando se tratar de arrendamento de bens com vida útil igual ou inferior a 5 (cinco) anos;
- b) 3 (três) anos, observada a definição do prazo constante da alínea anterior, para o arrendamento de outros bens."

Como se vê, em nenhum dos atos citados consta a alegada determinação limitadora da relação entre o valor residual garantido e o prazo espectável de vida útil restante do bem, sendo livres as partes para avençar a este respeito.

Ressalte-se, ainda, que a Resolução n° 980/84 e seu regulamento, resultando de norma legal em branco, como demonstrado, revestem força de lei, tal como ocorre, v.g., com o Decreto n° 70235/72, regulador do processo administrativo fiscal.

Dessa forma, fica claro que o Banco Central do Brasil é o órgão competente para baixar normas complementares definidoras de operações descaracterizadas como de arrendamento mercantil e, conquanto não se tenha conhecimento de ato escrito a respeito, nenhum dos Conselheiros presentes ignora que aquela autarquia, no exercício diário de suas funções de fiscalização e controle da atividade e dos negócios celebrados a esse título, considera regulares e plenamente de acordo com



a lei de regência os contratos assim denominados, em que tenha sido acertado valor residual insignificante. Aliás, não somente o BACEN, como também a remansosa jurisprudência dos órgãos do Poder Judiciário e, sobretudo, a própria Receita Federal, como se infere do PN/CST n° 18/87, que esclarece:

"5. Em se tratando de arrendamento mercantil, entretanto, a situação é patentemente diversa pois, como é notório, esta prática constitui, no Brasil, financiamento a médio e longo prazos da aquisição de bens de produção. As operações da 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 com 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 dos bens.

5.2. omitido.

5.3. Finalmente, dentre outras características o contrato, por disposição compulsória da lei, deve prever, ao término do prazo da operação, que o arrendatário possa optar pela renovação do arrendamento, aquisição do bem ou devolução deste à arrendadora.

5.4. Na hipótese de o 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 de seu exercício, quer 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.

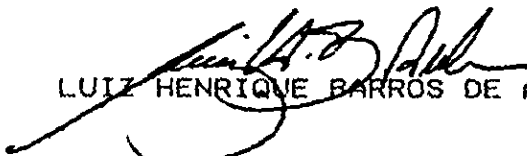
5.5. O preço para o exercício da opção de compra, usualmente irrisório se confrontado com o valor de mercado do bem ou com o valor intrínseco deste, traduz, para a arrendadora, o valor residual garantido a que terá direito independentemente de o arrendatário vir a adquirir, ou devolver, o bem." (grifei)

Ora, se os prazos de duração de todos os contratos, embora inferiores aos períodos de vida útil esperados dos bens, situam-se nos limites mínimos admitidos pela legislação própria, e se inexiste proibição, na mesma legislação para estipulação de valor residual irrisório, sendo essa circunstância notoriamente aceita, até mesmo pela administração tributária, como usual nesse tipo de negócio, conclui-se que o ato praticado pela autoridade reclamada contraria frontalmente o princípio constitucional da legalidade, não podendo ser prestigiado."



À vista do exposto e do mais que dos autos consta, meu voto é no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as quantias de CZ\$ 364.194,00, CZ\$ 1.977.367,00 e CZ\$ 2.329.829,00, correspondentes, respectivamente, aos exercícios de 1987, 1988 e 1989.

Brasília (DF), 25 de janeiro de 1993.


LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA - Relator.

