



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

Sessão de 04 de novembro de 1991

ACORDÃO Nº 101-82.240

Recurso nº: 98.968 - IRPJ - Exercícios de 1985 e 1986

Recorrente: MINAS AGRÍCOLA E MOTOSSERRAS LTDA.

Recorrida: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM DIVINÓPOLIS (MG).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - ALEGAÇÃO DE FALTA DE APRECIÇÃO DE PRELIMINAR SUSCITADA EM IMPUGNAÇÃO - Tendo a decisão de primeiro grau repellido a preliminar suscitada, ainda que de maneira concisa, não cabe a alegação de sua nulidade. De outra parte, não há de se pretender discutir em preliminares questões de mérito, como se a lei foi correta ou incorretamente aplicada ao caso concreto.

IRPJ - ARRENDAMENTO MERCANTIL - DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO - GLOSA DAS DESPESAS RESPECTIVAS - Consoante iterativa jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes, a concentração dos pagamentos nas primeiras contraprestações, bem como o estabelecimento de valor residual irrisório são fatores que descaracterizam a operação de arrendamento mercantil.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - SUPRIMENTO DE CAIXA - ART. 181 DO RIR/80. - Para que se caracterize a omissão de receita mediante suprimento de caixa sem prova da origem e efetiva entrega dos recursos supridos, é necessário que tal aporte tenha sido realizado por uma das pessoas ali elencadas (administradores, sócios de sociedade não anônima, titular da empresa individual ou acionista controlador). Fora de tal hipótese, não há ensejo para aplicar-se o disposto no artigo 181 do RIR/80.

IRPJ - DESPESAS - PAGAMENTO DE PROLABORE A SÓCIOS GERENTES - GLOSA DOS PAGAMENTOS SOB O ARGUMENTO DE FALTA DE COM-

Acórdão nº 101-82.240

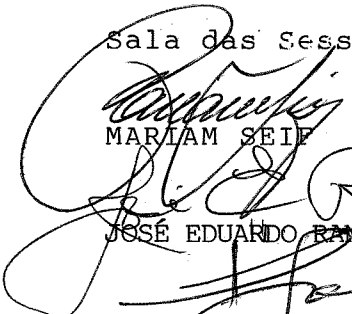
PROVAÇÃO DE EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS - IMPROCEDÊNCIA - A simples circunstância' do contrato social designar o sócio como gerente justifica, em princípio, o pagamento de pro labore, tendo em vista a responsabilidade insita a tal tipo de função.

Recurso a que se dá parcial provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MINAS AGRÍCOLA E MOTOSSERRAS LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as importâncias de Cr\$ 135.219.405 e Cr\$ 619.333.740, nos exercícios de 1985 e 1986, respectivamente (padrão monetário à época), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 04 de novembro de 1991.



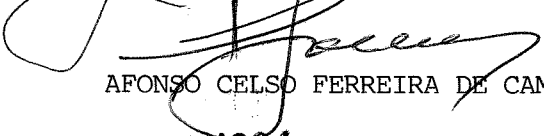
MARIAM SEIF

- PRESIDENTE



JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN

- RELATOR



AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 05 DEZ 1991

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL e CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER.



**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL****PROCESSO Nº** 10665-000.302/90-93**RECURSO Nº:** 98.968**AÇORDÃO Nº:** 101-82.240**RECORRENTE:** MINAS AGRÍCOLA E MOTOSSERRAS LTDA.**R E L A T Ó R I O**

Cuida-se de recurso interposto contra decisão por
tadora da seguinte ementa:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

OMISSÃO DE RECEITAS OPERACIONAIS/SUPRIMENTOS'
DE CAIXA

Os suprimentos de caixa, sem prova da origem
e ingresso do numerário, suprido, configuram '
omissão de receitas sujeitas à tributação.

DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

CONTRAPRESTAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

Considera-se operação de compra e venda a pra
zo, o arrendamento mercantil cujo contrato f
xa valor residual insignificante e concentra-
ção do valor do contrato nas primeiras con
tra prestações.

As importâncias pagas a esse título são inde-
dutíveis.

PAGAMENTOS A PESSOAS FÍSICA VINCULADAS

Para serem dedutíveis, as remunerações a só-
cios dirigentes da empresa estão sujeitas à
prova da efetividade dos serviços prestados.

LANÇAMENTO PROCEDENTE."

Acórdão nº 101-82.240

Sumariando o litígio, a Autoridade julgadora de primeira instância assim se expressou:

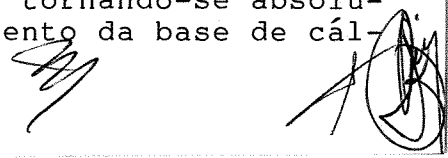
"Em verificação fiscal na empresa foram constatadas, segundo descrição dos fatos e enquadramento legal, fl. 07, as seguintes irregularidades:

- Dedução como despesa operacional, no ano-base 1985, das contraprestações pagas por força de contrato de arrendamento mercantil. O contrato elaborado prevê o pagamento de 94,64% do total das contraprestações nos primeiros 12 meses de sua vigência e fixa um valor residual insignificante para exercício da opção de compra;
- Omissão de receitas, nos anos-base 1984 e 1985, caracterizada por suprimentos de caixa não comprovados, acobertados por artifício contábil, qual seja: cheques emitidos para pagamento a terceiros, compensados ao sistema bancário e debitados ao caixa sem comprovação do respectivo crédito ou da efetiva entrada, na referida conta, do valor correspondente;
- Glosa de despesas com retiradas pró-labore, nos anos-base de 1984 e 1985, por falta de comprovação da efetividade dos serviços prestados.

Em tempo hábil a autuada apresentou a impugnação de fls. 625/659, instruída com os documentos de fls. 660/752.

Na peça impugnatória a contribuinte, após descrever a autuação e respectivo enquadramento legal, defende-se da autuação com os seguintes argumentos:

Em preliminar alega que o auto de infração é nulo de pleno direito porque: - não obedece ao que preconiza o Decreto nº 70.235/72 especialmente no que diz respeito aos incisos III e IV do seu artigo 10; - não há ao arrendamento mercantil o tratamento legal próprio que é aquele contido na Lei nº 6.099 de 12-09-74, aplicando-se-lhe dispositivos outros, relacionados com custos e sua apropriação, na forma do RIR/80; - não acata o contrato de arrendamento mercantil, fls. 590, celebrado entre a impugnante e a Companhia Real, apresentado como prova inconteste da operação, firmada pelas partes, por duas testemunhas e por dois avalistas; - não promoveu o digno AFTN uma auditoria completa na contabilidade da autuada, mas centrou seus procedimentos como se tal tivesse havido, tornando-se absolutamente inválido o levantamento da base de cál-



culo para presumir omissão de receitas; - não poderia o fiscal autuante descaracterizar o contrato de "leasing" e num toque de mágica, convertê-lo em contrato de compra e venda a prestação; - não acatou as provas insofismáveis sobre o vínculo diretivo entre os sócios Pedro Miguel da Cunha e João Gontijo, glosando as despesas a título de retiradas "pro-labore" sob a simples alegação de que prestem serviços a outra sociedade interligada.

Alega, ainda, ter ocorrido, no documento de constituição do crédito tributário, irregularidades que cerceiam e preterem o direito de defesa tais como: - a descrição com clareza dos fatos que lastrearam o lançamento que, quando feita, não reflete a realidade da escrita fiscal e contábil da fiscalizada; não aplica a determinados fatos a disposição legal infringida.

No mérito, a contribuinte apresenta, em síntese, as seguintes alegações:

a) Despesas com arrendamento mercantil.

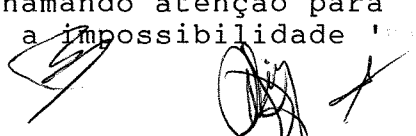
- O Auditor Fiscal deu ao contrato de "leasing" tratamento exclusivo de despesas, na forma do RIR/80, sem analisar os termos contratuais que regem a matéria e que são aqueles contidos na Lei nº 6.099/74;

- O fiscal autuante converteu o contrato de arrendamento em contrato de compra e venda a prestação, o que só poderia ser feito entre as partes contratantes;

- Ao arrendamento mercantil cabe a doutrina da Lei nº 6.099/74 que não estabelece critério de distribuição das contraprestações de "leasing" e muito menos, que devam ser uniformes no tempo, sob sanção de se descaracterizar o arrendamento mercantil;

- A competência administrativa para todas as operações de arrendamento mercantil, inclusive no que tange a aspectos tributários delas decorrentes, no pertinente ao seu controle e fiscalização é privativa do Banco Central do Brasil, segundo normas estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional, conforme artigo 1º combinado com o 7º da Lei nº 6.099/74.

- Transcreve a ementa da Lei nº 6.099/74 e seu artigo 1º "caput" explicando que a lei tem como finalidade "o tratamento tributário a ser aplicado nas operações de arrendamento mercantil e suas demais implicações", chamando atenção para o verbo reger donde resulta a impossibilidade



jurídica de se pretender o enquadramento das referidas operações a outros órgãos ou fontes mes mo que na área tributária;

- Transcrevendo o artigo 7º da referida Lei, fa-la da prioridade relacionada à política da moe-da e do crédito, pela qual se confere ao Con-se-lho Monetário Nacional, a competência privativa para promover a regulamentação dessa lei, da qual resultará a competência para controlar e fiscalizar as operações de arrendamento mercan-til;

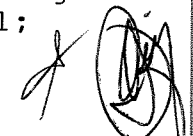
- A respeito da Resolução BACEN nº 980/84, ex-põe que sua finalidade precípua é a regulamenta-ção das operações de "leasing", conformada à fi-nalidade da citada Lei nº 6.099/74, visando o tratamento tributário relativamente a essas ope-rações, tratamento esse, submetido à prioridade a ser observada quanto a política da moeda e do crédito, elevada a nível de relevância que a so-bre-põe às demais políticas, inclusive a tributa-ria;

- Argumenta, após transcrição do artigo 11 da Resolução BACEN nº 980/84, que em seu contexto não há qualquer outra disposição que trate, ex-pressa e especificamente, das condições ou si-tuações nas quais a operação de "leasing" possa ser descaracterizada para a de compra e venda a prestação, ou seja, a única alternativa da pos-sível descaracterização é aquela prevista no ar-tigo 11 e do modo nele previsto. O que a lei não veda é por ela consentido e, se se tratar de sanção, está só se admite por preceito escri-to preexistente;

- Transcreve o artigo 41 da mencionada Resolu-ção e acrescenta que o Banco Central do Brasil não editou qualquer norma complementar à Resolu-ção BACEN nº 351/75 e que no contexto deste ato regulamentador não existe qualquer disposição que tenha sido infringida pelo contrato em ques-tão, nem esse está em desacordo com qualquer das diversas normas complementares então vigentes. A Resolução nº 980/84, superveniente, nada alte-rou;

- Referindo-se ao ofício DIMEC - 86/274 (fls. 663/664) alega que a própria Secretaria da Receita Federal manifestou sua insegurança e dúvida quan-to à sua determinação em interpretar os "lea-sing";

- O que a legislação aplicável na espécie impe-di-u, expressamente, limita-se, tão só, a sanção conseqüente da antecipação do término da vigên-cia do contrato de arrendamento mercantil;



- A impugnante não infringiu a Lei nº 6.099/74, com as alterações da lei nº 7.132/83. O artigo 235 do RIR/80 e seus parágrafos restringe-se à reprodução do disposto no artigo 11 da Lei nº 6.099/74, assim sendo, se esta, em sua inteireza não foi descumprida, de modo idêntico, não se descumpriu nem de ofendeu o citado artigo 235;

- Diz ainda, citando Acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes, que no glosar às contra-prestações do contrato de arrendamento mercantil, a fiscalização não considerou os custos financeiros respectivos, que deveriam ser deduzidos e que o auto de infração está eivado de vício insanável ou de nulidade.

- Para justificar a desproporcionalidade das contraprestações e a fixação do valor residual, volta a falar na resposta dada pelo BACEN à Secretaria da Receita Federal no ofício DIMEC -- 86/274.

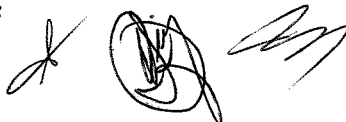
- Cita os artigos 108 a 110 do CTN acrescentando que antes expressas e previstas normas legais, que não ensejam lacunas ou omissões, é defeso à autoridade tributária, pela competência que lhe é atribuída funcionalmente, pretender ampliá-la a nível de torná-la conflitante com aquela da execução legal, conferida privativamente a órgãos federais outros;

- O Departamento da Receita Federal está usurpando de função na medida em que, no exercício das funções que lhe são próprias, quer ou insiste em ampliá-las, sobrepondo-se à omissão de regulamentação para interpretação da lei em conformidade com seu interesse de arrecadação tributária, o que é iníquo e atenta contra o princípio constitucional da legalidade.

- O que está dito precedentemente importa na inaplicabilidade do artigo 235 e §§ do RIR, repositivo do artigo 11 da Lei nº 6.099/74, que ao ser regulamentado não criou a regra que quer se apegar o Fisco Federal.

b) -- Omissão de receitas.

- O procedimento da impugnante, de debitar à conta caixa todos os cheques emitidos, antes de ser um artifício contábil, é um procedimento administrativo, no sentido em que, ao fazer transitar pela conta caixa os cheques emitidos, a empresa está justamente comprovando a origem dos recursos e a efetividade dos ingressos, traduzidos pelo dinheiro sacado nos bancos para suprimento de caixa;



- Não existe norma fiscal e/ou contábil que de termine que a cada cheque emitido corresponda um pagamento de uma obrigação ou despesa;

- Após consideração sobre normas contábeis a impugnante alega que, ao debitar em sua contabilidade a conta caixa, efetivamente está comprovando que os numerários tiveram origem dos recursos depositados nos bancos com os quais mantinha depósitos, recursos estes que foram creditados à conta caixa, para comprovar os efetivos dispêndios em função dos diversos compromissos e despesas realizadas;

- Serria absurdo a emissão de cheques para pagamento da condução, compra de um lápis, de uma caneta, ou para pagar xerox de um documento;

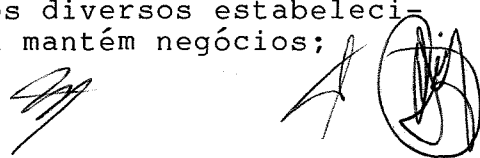
- O fato de ter optado por ter mais ou menos numerário em caixa é uma decisão interna e administrativa que em momento algum trouxe prejuízos ao fisco;

- Bastasse uma verificação em seus livros fiscais e contábeis e, especialmente, em seu livro caixa, o que não foi realizado pela autoridade fiscal, restaria comprovada a exatidão dos procedimentos adotados pela impugnante, tudo de acordo com o parágrafo 1º do artigo 174 do RIR/80, o qual transcreve;

- Transcreve o artigo 167 do RIR/80 e diz ser inexplicável o fato da autoridade fiscal não ter se utilizado dos registros contábeis da impugnante para comprovar os efetivos pagamentos realizados através de sua conta caixa, já que, em momento algum, questionou-se qualquer irregularidade em sua escrita mercantil e fiscal, processadas rigorosamente dentro dos preceitos contidos nos artigos 167 e 174 do RIR/80;

- A impugnante mantém escrituração regular de suas operações, lastreada por documentação hábil que sempre esteve à disposição da autoridade fiscal e que comprova, de forma inequívoca, as efetivas saídas da conta caixa, em função de seus pagamentos de obrigações e/ou despesas;

- Cabe ressaltar que os cheques emitidos pela impugnante, para suprimento de caixa, nunca tiveram destinação que não essa, tendo sempre a finalidade de reforço de caixa e a transformação em moeda corrente. Na maioria das vezes, ocorreu diretamente nos caixas dos bancos de origem, ou pela troca nos diversos estabelecimentos com que a empresa mantém negócios;



- Requer diligências e perícias em seus livros comerciais e fiscais de forma a ficar comprova da suas razões de defesa.

c) - Despesas com retiradas pró-labore.

- Os sócios Pedro Miguel da Cunha e João Gontijo são efetivamente sócios-gerentes da impugnante desde o início de suas atividades em 15 de março de 1979, conforme contrato social registrado na JUCEMG e, apesar de pertencerem ao quadro social das empresas Itaúna Máquinas e Bombas Ltda., vêm exercendo, desde essa data, atividades de gerenciamento de negócios na empresa. Pela contraprestação dos serviços prestados, vêm recebendo retiradas a título de "pro labore";

- Enquanto os Srs. Oscar José Gontijo e Francisco Gontijo de Faria ficaram designados para o gerenciamento dos negócios da sociedade a nível interno, os Srs. Pedro Miguel da Cunha e João Gontijo, ficaram responsáveis pelos negócios a nível externo;

- Atividades intelectuais, de relações públicas, "marketing", "lobbies", telefonemas, viagens, contatos com fornecedores e clientes em potencial, executados pelos sócios, já se incorporaram ao dia-a-dia das empresas e passaram a ser necessárias para que elas atinjam seus objetivos;

- O fato de os sócios Pedro Miguel da Cunha e João Gontijo prestarem serviços a outra sociedade interligada, nunca os impediu de também efetivamente prestarem serviços à impugnante;

- Não é o número de horas de serviços que os sócios dedica à sociedade, que lhe atribui ou não o direito de receber "pro-labore";

- Argumenta que é descabida a alegação fiscal de que a impugnante "não comprovou que os desembolsos corresponderam a efetiva prestação de serviços por parte daqueles sócios", pois a resposta da contribuinte ao termo de intimação número 02 (fl. 26) comprova que os sócios Pedro Miguel da Cunha e João Gontijo prestam serviços à empresa, somente não tendo horários previamente estabelecidos, uma vez que as suas funções assim o exigem;

- Para ratificar suas razões de defesa e reformar o feito fiscal a impugnante acosta declarações de vários fornecedores, clientes e de seus funcionários, que atestam a efetiva prestação de serviços pelos sócios em lide, no agenda--

mento de diversos negócios para a signatária ' (fls. 669/677);

- Não poderia jamais o fisco destituir de suas funções os referidos sócios-gerentes, nem tão ' pouco retirar-lhes o direito de receber retira das "pro labore", pois está provado de forma inequívoca que efetivamente são sócios, prestam serviços par a impugnante e as despesas da espécie são absolutamente legais, usuais e necessárias à obtenção das receitas da atividade empresarial.

Voltando a falar na glosa das despesas com arrendamento mercantil, a contribuinte critica a forma pela qual a fiscalização descreveu os fa tos que a levaram a efetuar a glsoa: que o valor residual de Cr\$ 1,00 não é nada simbólico ' se corrigido pelos índices legais; que é singu lar que o fiscal tenha não só de de caracterizado o contrato e, ao mesmo tempo, tenha dito que o valor das prestações só poderia ser deduzido ' em 5 (cinco) anos, isto é, 3 (três) a mais do que o pactuado, que padece de esclarecimentos ' como o Auditor chegou ao valor contratual de cr\$ 72.230.608, como base de cálculo.

Requer que seja determinada a extinção do crédito tributário com o conseqüente cancelamento do auto de infração e arquivamento do proce so.

A réplica fiscal (fls. 754/762) é pela manuten ção integral do auto de infração.

Às fls. 762 a autoridade preparadora indeferiu o pedido de diligência formulado pela contri buinte."

O Julgador monocrático manteve integralmente a ação fiscal, com os seguintes fundamentos:

"DA ARGÜIÇÃO DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

O auto de infração conforme lavrado às fls. 02/08 está de acordo com o estabelecido no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 e contém, pormenori zados, todos os elementos previstos em seus in cisos.

A descrição dos fatos e a disposição legal in fringida estão suficientemente detalhadas de modo a permitir que a contribuinte exerça seu direito de defesa. Tanto que ela assim proce deu em sua peça: a impugnatória, debatendo exaus



Acórdão nº 101-82.240

tivamente o procedimento fiscal e demonstrando grande facilidade em expor suas argumentações.

Rejeitadas, portanto, as preliminares de nulidade do auto de infração, nos termos do artigo 59 do referido Decreto.

NO MÉRITO.

a) DESPESAS COM ARRENDAMENTO MERCANTIL.

O artigo 235 e parágrafos do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto número 85.450/80 - RIR/80, dispõe sobre o tratamento tributário a que estão sujeitos os pagamentos das contraprestações de arrendamento mercantil;

"Art. 235 - Serão consideradas, como custo ou despesa operacional da arrendatária, as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil."

§ 1º - A aquisição pelo arrendatário, de bens arrendados em desacordo com as disposições da Lei nº 6.099 de 12 de setembro de 1974, será considerada operação de compra e venda a prestação.

§ 2º - O preço de compra e venda, no caso do parágrafo anterior, será o total das contraprestações pagas durante a vigência do arrendamento, acrescido da parcela paga a título de preço de aquisição.

§ 3º - Na hipótese prevista no parágrafo 1º, as importâncias já deduzidas, pela adquirente, como custo ou despesa operacional, serão adicionadas ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, no exercício correspondente à respectiva dedução.

§ 4º - O imposto devido, na hipótese do parágrafo anterior, será recolhido com acréscimo de juros e correção monetária, multa e demais penalidades legais."

O arrendamento mercantil tem como objetivo suprir a empresa de bens necessários a sua atividade econômica, por determinado prazo mediante pagamento de contraprestações, de modo que o arrendador tenha a propriedade do bem e o arrendatário, a posse.

Ao arrendatário é dada a faculdade de opção de compra do bem que, entretanto, somente pode ser exercida ao final do prazo contratual, sob pena de ser considerada a operação como de com



Acórdão nº 01-82.240

pra e venda financiada (art. 11 do Regulamento anexo à Resolução BCB nº 980/84).

A respeito do principal objetivo do "leasing" o parecer solicitado por ABEL - Associação Brasileira de Empresas de Leasing, trazido ao processo nas folhas 687/729 pela impugnante, bem descreve à fl. 711: "as sociedades arrendadoras operam a provisão do mercado de investimento das empresas, dispensando-as de se descapitalizarem para disporem dos elementos necessários aos fins a que se propõem" e ainda nas palavras de Luiz Gastão Paes de Barros Leães, transcritas à fl. 712: "A função econômica perseguida pelo contrato de "leasing" e que lhe imprime caráter específico, modelando-lhe a estrutura, é a de prover o arrendatário, ou "lessee", dos recursos financeiros de giro necessários, que de outra maneira, permaneceriam imobilizados em bens de produção."

Não basta que se atendam unicamente às especificações definidas na legislação e constantes das cláusulas contratuais. Para que as operações de arrendamento mercantil possam desfrutar do tratamento tributário favorecido, devem ser observadas a natureza e as características do contrato.

Um contrato que exige o pagamento de 94,64% do valor total das contraprestações em apenas 12 meses desvirtua a essência do "leasing" e demonstra que, em termos econômicos, a operação financeira se resolve nesse prazo, visando as demais parcelas à cobertura do prazo contratual, o mínimo estabelecido para os contratos de arrendamento mercantil, de acordo com o artigo 10 do Regulamento anexo à Resolução BCB nº 980/84.

O valor residual fixado no contrato (Cr\$ 1,00) é irrisório frente ao custo original do bem arrendado (Cr\$ 55.000.000) e seu prazo de vida útil. Um valor simbólico, fixado apenas para dissimular o atendimento às disposições da Lei nº 6.099/74. Um bem com prazo de vida útil estimado em 5 anos, em condições normais de uso não terá, certamente, ao final de 2 anos, um valor tão inexpressivo.

As especificações contratuais demonstram que a contribuinte, embora se utilizando de um contrato de arrendamento mercantil, está, na realidade, adquirindo o bem, e a sua opção de compra, como se pode deduzir, foi exercida já no início do contrato.



Acórdão nº 101-82.240

A legislação do imposto de renda pela disposição expressa no artigo 193 do RIR/80, não permite a dedutibilidade, para fins de apuração do lucro real, do custo de aquisição de bens do ativo permanente. Um contrato dessa natureza tem como consequência a antecipação de despesas pela arrendatária, posto que, um bem da mesma espécie, adquirido e integrado ao ativo permanente como manda a lei, somente teria 94,64% de depreciação ao longo de 5 anos de uso, além de evitar os efeitos decorrentes da correção monetária incidente sobre o custo de aquisição de bens que se classificam no ativo permanente. Não pode, portanto, a administração tributária aceitar que, utilizando-se de um contrato de arrendamento mercantil, a contribuinte deixe de obedecer aos preceitos dessa legislação.

Cumpre esclarecer que o objetivo da fiscalização não é descaracterizar juridicamente o contrato, mas interpretá-lo segundo seus efeitos econômicos que têm preponderância sobre sua forma jurídica, na aplicação da lei tributária. De modo que, das cláusulas contratuais, não podem resultar a não conformidade com as normas estabelecidas na legislação do imposto de renda.

A Lei nº 6.099/74 conferiu ao Conselho Monetário Nacional a competência para estabelecer normas relativas às operações de arrendamento mercantil e, ao Banco Central do Brasil, a competência para controlar e fiscalizar essas operações, sob o aspecto formal, no entanto, sob o aspecto fiscal-tributário essas instituições não podem se manifestar. A resposta dada pelo BACEN à então Secretaria da Receita Federal não serve de norma a ser seguida face às implicações de natureza fiscal, na área do imposto de renda.

Quanto a dedução do custo financeiro embutido nas contraprestações, basta observar o parágrafo 2º do artigo 235 do RIR/80, já transcrito, para se obter a resposta de que, na apuração do valor para o qual não se aceitou a dedução como despesa operacional, não cabe a consideração de tal custo. Evidentemente, o valor indedutível no respectivo período-base, será o valor das contraprestações pagas, multiplicado pelo número de pagamentos efetuados no período.

Sobre as operações de arrendamento mercantil em que há desvirtuamento do contrato, seja por desproporção das prestações, seja pela fixação do valor residual insignificante, o Primeiro Conselho de Contribuintes tem, reiteradamente manifestado o seguinte entendimento:

"Prestações desproporcionais - Inexiste norma jurídica eficaz no sentido de determinar a uni-

Acórdão nº 101-82.240

formidade linear de todas as prestações do contrato de arrendamento mercantil, durante o seu curso. Porém, não se pode ir ao extremo de se admitir validamente que a desproporção chegue a uma relação de nove por um entre o total do valor pago em prestações nos doze primeiros meses para o restante do prazo do contrato, sob pena de descaracterização do próprio contrato de arrendamento cujo tratamento beneficiado pressupõe a necessidade e/ou conveniência de se lançar mãos ao mesmo tempo como uma forma válida de não se ter imobilizações desmensuradas e o conseqüente mingüamento de capital de giro da empresa. Ora, se paga ela mais de oitenta ou noventa por cento do valor do tratado já no primeiro ano, fica descaracterizado o arrendamento, ainda que se possa emprestar certo exagero jurídico em se falar em simulação." (Acórdãos 1º C.C. nºs 103-07.361/86 e 103-07.384/86).

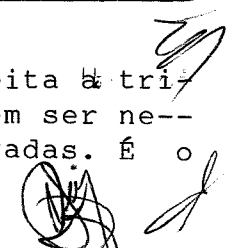
"Valor residual ínfimo - O mero formalismo contratual é insusceptível de materializar o arrendamento mercantil. Descaracterizado pela insignificância do valor residual de opção de compra frente ao montante das contraprestações o arrendamento mercantil é tido por operação de compra e venda a prestação. Indedutíveis, portanto, as prestações pagas a título de arrendamento mercantil". (Acórdão 1º C.C. número 101-77.798/88):

"Condições de pagamento - Caracterizam-se como de compra e venda, sujeitando-se às normas previstas no artigo 235 e seus parágrafos do RIR/80, os contratos que, embora revistam da forma de arrendamento mercantil, pactuem condições de pagamento que contrariam, em sua significância econômica os prazos mínimos fixados nos Regulamentos anexos às Resoluções 351/75 e 980/84, do Banco Central do Brasil." (Acórdão 1º C.C. 105-1.728/86 e 1.729/86).

"Valor residual insignificante - A fixação prévia de um valor residual insignificante ou simbólico para o exercício de opção de compra de bem cujo prazo de vida útil é superior ao do contrato de arrendamento mercantil torna irrefutável tratar-se de negócio de uma operação de compra e venda a prazo." (Acórdão 1º C.C. nº 105-02.052/86).

b) OMISSÃO DE RECEITAS OPERACIONAIS - SUPRIMENTO DE CAIXA.

As operações da pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real, devem ser necessariamente escrituradas e comprovadas. É o



que determinam os artigos 157 e 165 do RIR/80. E nos termos do artigo 167 do mesmo regulamento, dentre outros requisitos, a escrituração 'deverá ser efetuada com individualização e clareza. Os valores escriturados não podem deixar 'dúvidas quanto às operações que lhes deram origem.

A opção pela quantidade de numerário a ser mantido no caixa é, realmente, de acordo com as 'decisões da empresa, entretanto, a comprovação dos valores por ela escriturados é uma exigência legal a qual ela está submetida.

Os recursos supridos ao caixa sem comprovação 'de sua origem e efetivo ingresso, com documentação hábil e idônea, constituem indícios de omissão de receitas e devem ser submetidas à tributação, conforme dispõe o artigo 181 do RIR/80.

"Art. 181 - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receitas, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas."

A fiscalização deixou claro, em seu termo de intimação nº 01, fls. 09/24, que solicitava a comprovação dos recursos representados por cheques que, embora emitidos ao portador e compensados no sistema bancário, foram, ao mesmo tempo, suprir ao caixa da empresa. Também na descrição dos fatos o procedimento fiscal foi suficientemente explicado pelas palavras do fiscal autuante, quais sejam: "A empresa utilizou o procedimento de contabilizar, a débito da conta caixa, todos os cheques emitidos. Acontece que, em um exame efetuado por mim, em sua contabilidade, constatei que a mesma não contabilizou todos os pagamentos efetuados com os referidos cheques, isto é, parte dos cheques, repassados a terceiros, acobertaram suprimentos ao caixa, pois a conta caixa foi apenas debitada, sendo que o correto seria também creditá-la, ao mesmo tempo, debitando-se a obrigação ou a despesa paga com os citados cheques."

Quanto ao questionamento de "quem é a mesma?" na explicação da fiscalização, acima transcrita, cabe ressaltar que a mesma referida, é a empresa que utilizou o procedimento de contabilizar, a débito da conta caixa, todos os che-

Acórdão nº 101-82.240

ques emitidos, ou seja, Minas Agrícola e Motoserras Ltda., empresa que ora se defende a autuação.

Se o fisco não houvesse procedido a verificação nos livros fiscais e contábeis da autuada, tal como alega em sua impugnação, todos os cheques emitidos por ela estariam sendo tributados, o que não está ocorrendo.

É evidente que cheques destinados ao pagamento de obrigações a terceiros e compensados, ou seja, recebidos por esses, não podem, simultaneamente, justificar a origem e ingresso de numerários no caixa, a não ser que a contribuinte comprove de maneira clara e inequívoca que, por qualquer razão, os valores correspondentes efetivamente entraram no caixa. De outro modo, ela deverá comprovar que foram de lá baixados, em datas e valores coincidentes.

Ainda que os recursos não tenham sido diretamente fornecidos à pessoa jurídica por administradores ou sócios, o procedimento adotado pela contribuinte é irregular e favorece o desvio de receitas da escrituração.

Uma vez não comprovados os suprimentos de caixa, que não ocorreu nem mesmo na fase impugnatória, é de se supor que foram efetuados com recursos omitidos na contabilidade da empresa.

Sobre suprimentos de caixa não comprovados a jurisprudência administrativa é no sentido de que:

"Suprimentos de caixa - Os suprimentos de origem e efetiva entrega não comprovados constituem receita omitida, devendo como tal submeterem a tributação." (Acórdãos 1º C.C. nºs. 101-73.904/82, 75.974/85 e 105-01.450/85).

"Suprimento de caixa - para que seja reputado real, impõe-se a prova hábil e idônea da efetiva entrega e origem do numerário suprido, coincidente em datas e valores." (Acórdãos 1º C.C. nºs. 101-72.731/81, 72.875/81 e 72.972/82).

c) GLOSA DE DESPESAS RELATIVAS A REMUNERAÇÃO 'SÓCIOS.

O artigo 194, I do RIR/80 dispõe que os pagamentos, de qualquer natureza, a titular, sócios ou dirigente da pessoa jurídica, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela autoridade lançadora, se o contribuinte não provar, no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a efetiva

Acórdão nº 101-82.240

prestação dos serviços.

Para serem dedutíveis as remunerações pagas pela sociedade aos seus sócios e dirigentes, além de condicionadas aos requisitos de usualidade, normalidade e necessidade para as atividades da empresa, estão sujeita a prova de que os serviços foram efetivamente prestados.

Sem dúvida, o fato dos sócios Pedro Miguel da Cunha e João Gontijo, prestarem serviços a outra sociedade e residirem em outra cidade, não constitui impedimento para que prestem serviços à impugnante. Também não está sendo questionado o número de horas que esses sócios dedicaram aos interesses dessa empresa. Tais fatores entretanto são indícios que levam o fisco a, corretamente, inquirir sobre a efetiva prestação dos serviços.

Através da alteração contratual de fls. 737/739, foram conferidas aos citados sócios as funções de diretor financeiro e diretor administrativo da sociedade, funções essas inalteradas até 27 de outubro de 1988, ocasião da última alteração contratual constante deste processo.

É inconcebível imaginar que, embora com poderes reconhecidos no contrato social e com funções de relevância na administração da empresa, neste não se encontre um único documento assinado por eles, de modo a atestar que tenha executado algum serviço.

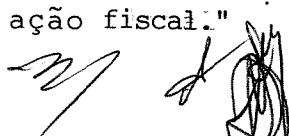
As alegações da contribuinte não podem subsistir sem que ela faça prova, com documentos hábeis e idôneos da efetiva prestação dos serviços. Fosse assim, não existiria um dispositivo legal expresso a exigir que os pagamentos a pessoas físicas vinculadas tenha esse requisito plenamente comprovado.

As declarações prestadas por fornecedores, clientes e de funcionários da empresa, embora não lhes contestemos a idoneidade, não são documentos hábeis a promover tal comprovação.

Esse entendimento tem sido manifestado em jurisprudência administrativa:

"Custos ou despesas operacionais - Remuneração a dirigentes - Não serão dedutíveis na determinação do lucro real as quantias pagas com retirada, se não estiver comprovada a prestação efetiva dos serviços." (Acórdão 1º C.C. nº 105-2.009/86).

Face ao exposto, julgo procedente a ação fiscal."



Irresignada, a contribuinte recorre para este Colegiado, suscitando preliminar de nulidade da decisão de primeiro grau, tendo em vista a não apreciação de preliminares argüidas na peça impugnativa, de nulidade do Auto de Infração. Neste passo, argumenta que a Autoridade julgadora limitou-se a observar que o Auto de Infração teria sido lavrado de acordo com o que determina o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, sem enfrentar os argumentos deduzidos nos itens 5 e 6 da impugnação, os quais ratifica na peça recursal.

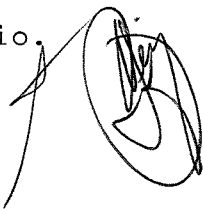
Passando ao exame da matéria de mérito, a recorrente salienta que o decisum atacaado laborou em erro quando enfocou a lide no prisma do Regulamento do Imposto de Renda, desprezando os termos da Lei nº 6.099/74 que especificamente rege o tema. Reporta-se, outrossim, aos termos da impugnação.

No que respeita ao item atinente a omissão de receita, a contribuinte argumenta que os termos de sua peça impugnativa não foram analisados, requerendo que este Conselho aprecie os fundamentos apresentados naquela oportunidade.

De outra parte, no que diz respeito aos pagamentos feitos às pessoas físicas dos sócios, igualmente a recorrente se reporta às alegações de impugnação, entendendo que ali se encontra demonstrada a falta de razão do procedimento fiscal.

Por todo o exposto, requer o provimento do apelo, a fim de que seja cancelada a exigência consubstanciada no Auto de Infração.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, Relator:

O recurso foi interposto com guarda do prazo de trinta dias estabelecido pelo art. 33 do Decreto nº 70.235/72 e com observância dos demais requisitos processuais.

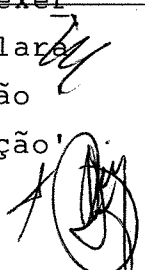
Aduz a recorrente que a decisão de primeiro grau teria sido omissa com relação às preliminares suscitadas em sua peça de impugnação.

Lembro que a impugnante alegou que o Auto teria sido formalizado em desconformidade com o art. 10, III e IV, do Decreto nº 70.235/72, que exige descrição do fato e indicação da disposição legal infringida. Isto porque teria deixado de observar o disposto na Lei nº 6.099/74, que rege especificamente o tratamento tributário dos contratos de arrendamento mercantil, para aplicar outros dispositivos do RIR/80, concernentes a custos e sua apropriação. Acrescenta que a Fiscalização não acatou os termos do Contrato de Arrendamento Mercantil celebrado, para afirmar que sob a roupagem de leasing se oculta uma compra e venda a prestação.

Igualmente, ainda na preliminar então suscitada, a contribuinte afirmou que não se promoveu uma auditoria completa na empresa, mas centrou a Fiscalização seus procedimentos como se tal tivessi ocorrido, tornando absolutamente inválido o procedimento de levantar base de cálculo para se presumir omissão de receita.

Voltou, então, a suplicante a tratar do arrendamento mercantil, para asseverar que a Fiscalização não poderia a seu talante descaracterizar o contrato para, num toque de mágica, convertê-lo em compra e venda a prestação.

Dessas premissas, parte para a afirmação de que o 'Auto lavrado seria nulo, por irregularidades que cerceariam o exercício de seu direito de defesa, a saber, falta de descrição clara dos fatos que lastrearam o lançamento ou então descrição que não reflete a realidade da escrita fiscal, além de falta de aplicação'



a determinados fatos da disposição legal infringida (SIC).

Ora, a decisão recorrida, ao asseverar que se observaram no Auto de Infração, os dispositivos contidos na lei de regência, repeliu, com clareza, as preliminares suscitadas. Não se pode exigir que a Autoridade julgadora se alongue em considerações, apenas para repetir o que de forma concisa pode se expor.

De outra parte, resta claro que saber-se o direito foi bem ou mal aplicado aos fatos descritos é matéria que atine com o mérito. A alegada imprecisão na descrição dos fatos ensejadores do lançamento também não colhe, já que são meridianamente claros os motivos ali expostos, o que, aliás, proporcionou que a contribuinte se defendesse eficazmente.

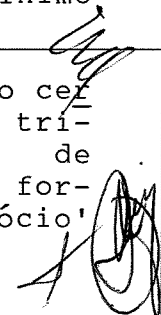
Rejeito, pois, as preliminares suscitadas.

Com relação ao mérito, são reiterados os pronunciamentos dessa Câmara a respeito da descaracterização do arrendamento mercantil quanto no contrato se prevê valor residual irrisório ou as contraprestações sejam desproporcionais, de modo que o pagamento do bem se faça praticamente de forma integral nos primeiros anos de vigência de contrato.

Peço vênia à colenda Câmara para referir-me a voto anteriormente proferido em processo onde se debateu tema idêntico, verbis:

"Finalmente, resta examinar a questão da glosa de despesas havidas com contratos ditos de arrendamento mercantil. Não obstante as respeitáveis considerações externadas pela recorrente, o fato é que a matéria já foi largamente examinada no seio deste Primeiro Conselho de Contribuintes, inclusive da egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, tendo se firmado a orientação de que a concentração dos pagamentos nos primeiros meses de contrato e a fixação de valor residual mínimo descaracteriza a operação de leasing.

Conquanto a lei tributária haja estabelecido certos requisitos para a incidência de efeitos tributários específicos em relação a contratos de arrendamento mercantil, a mera observância formal de tais requisitos não transforma o negócio



Acórdão nº 101-82.240

jurídico firmado automaticamente em operação de arrendamento mercantil.

Na realidade, o arrendamento mercantil - como entre nós denominado o leasing - possui características que lhe são ínsitas, dentre elas a possibilidade de a empresa poder utilizar de um bem sem necessidade de imobilização de seu capital. Não se confunde o leasing, nem com a locação nem com a compra e venda. Entre outras peculiaridades, se encontra a de no término do contrato poder o arrendatário optar pela compra do bem, mediante o pagamento do valor residual previamente estipulado.

Ora, quando o arrendatário paga o valor integral do bem em apenas poucos meses, ou mesmo durante toda a vigência do contrato de leasing, é óbvio que a opção pela compra já se deu logo no início do contrato.

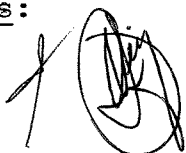
Reveste-se, desta maneira, uma operação de compra e venda na roupagem de arrendamento mercantil, simplesmente para se obter as vantagens que a lei fiscal reservou para tal tipo de operação.

Há, assim, evidente simulação, pois o fim efetivamente desejado pelas partes é diverso daquele declarado formalmente. Assim o ato jurídico, quando eivado de simulação, não pode ser oposto a terceiro, para o fim de prejudicá-lo (Código Civil, artigo 105). Com efeito, enquanto se denomina o negócio de arrendamento mercantil, o exame de aspectos intrínsecos do contrato firmado revela operação de compra e venda."

Dispensando-se de outras considerações, nego provimento ao apelo, nesta parte.

Em concernência ao item suprimentos de caixa, igualmente trata-se de matéria já objeto de apreciação por parte deste Colegiado, tendo se entendido que a tributação de receita nos moldes estabelecidos pelo art. 181 do RIR/80 só é cabível nos casos em que os suprimentos de caixa são feitos pelas pessoas elencaadas no mencionado dispositivo.

Reporto-me ao excelente voto proferido pela eminente Conselheira MARIAM SEIF, no Acórdão nº 105-5.431, em questão idêntica à dos presentes autos, verbis:



Acórdão nº 101-82.240

"Em que pese o intenso trabalho desenvolvido pelo autor do feito na apuração da irregularidade descrita nesse item, entendo que o seu procedimento não se coaduna com os preceitos do dispositivo fundamentador da exigência - artigo 181 do RIR/80, que estabelece:

"Art. 181 - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular de empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstrados (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, § 3º, e Decreto-lei nº 1.641/78, art. 1º, inc. II)."

Ressalta do teor da norma legal supratranscrita que só tem sentido indagações acerca da origem e efetiva entrega dos recursos supridos pelas pessoas elencadas no dispositivo. E nem poderia ser de outra forma, pois somente as pessoas ligadas à empresa, seja por laço societário, seja por função gerencial, é que teriam interesse em participar de estratégias tendentes a desviar receitas da contaabilidade da empresa e, por consequência, ao crivo da tributação, vez que seriam beneficiárias diretas dos resultados daí advindos.

Com efeito, a própria autoridade "a quo", ao fundamentar seu decisório, reconhece expressamente tal circunstância, contudo, busca justificar e manter o feito fiscal sob a alegação de que o procedimento da autuada é irregular e permite desviar receitas da escrituração, como se observa do trecho da decisão a seguir reproduzido:

"Ainda que os recursos não tenha sido diretamente à pessoa jurídica por administradores ou sócios, conforme interpretação literal do referido artigo 181, o procedimento de engrossar o caixa do modo usado pela contribuinte é irregular e permite o desvio de receitas da escrituração, exemplificado, no presente caso, pelos cheques de nºs. 403, 255961, 080754, 255075 e 255978 às fls. 124, 133 e 135, emitidos em favor do sócio e do caixa 2 da empresa."

Vale observar, que a suspeita de que o procedimento da empresa objetivou desviar recursos da escrituração e de que os cheques teriam se prestado para favorecer o sócio não foi levantada



somente pela autoridade recorrida, mas também' pelo autor do feito em sua réplica à impugnação, quando textualmente consignou:

"Como pode ser observado em algumas cópias de cheques, pois nem todas menciona a destinação' do mesmo, há indícios que a emissão foi para pagar despesas particulares do sócio (fls. 146, 211), depósito em conta corrente do sócio (fls 119, 124 e 133) e até Caixa 2! (fls. 135)."

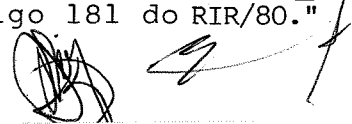
É neste ponto, que ao meu ver, reside a falha que macula irremediavelmente o lançamento relativo a esse item da autuação, qual seja, inadequação do critério jurídico e da capitulação legal utilizados pelo autor do feito na tipificação da infração com flagrante inobservância dos princípios da estrita legalidade e tipicidade que norteiam o lançamento "ex officio".

Ora, o fato de o procedimento adotado pela contribuinte indiciar irregularidade fiscal, tendente a desviar recursos da escrituração, não dá direito à autoridade lançadora de configurar e capitular a infração dentre um dos diversos existentes na legislação de regência. É necessário, antes e acima de tudo que se procedam averiguações profundas e consistentes de modo a enquadrar a irregularidade dentro do tipo previsto em lei.

No presente caso, contudo, não foi isso que ocorreu, eis que, o autuante não constatou e nem demonstrou de nenhuma forma que ocorreram suprimentos de caixa efetuados pelas pessoas elencadas no precitado artigo 181 do RIR/80. Ao contrário, constatou que transitaram na conta "Caixa" diversos cheques de emissão da própria empresa, que teriam sido utilizados para pagamento de suas obrigações.

Vale notar que não houve qualquer questionamento por parte do fiscal acerca da origem dos valores depositados nas contas bancárias contra as quais foram emitidos os cheques glosados, mas somente em relação à finalidade dos mesmos, que, segundo a ilação fiscal, teriam se prestado para acobertar outros suprimentos, cuja efetiva entrega e origem não restaram comprovadas. Tribou-se, pois, com base em presunção da presunção, o que não tem qualquer respaldo legal.

Sendo assim, não vejo como fazer prosperar a exigência em causa, especialmente em face a ausência dos pressupostos justificadores da aplicação do tipo previsto no artigo 181 do RIR/80."



Neste particular, entendo que o recurso merece ser provido.

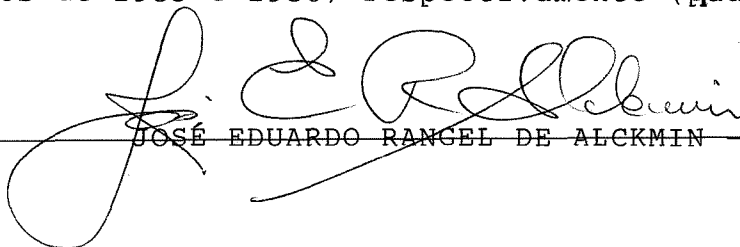
Finalmente, quanto à glosa dos pro-labore pagos aos sócios gerentes, por falta de comprovação de efetiva prestação de serviços à empresa, entendo que o simples fato de terem eles sido nomeados como gerentes da empresa a responsabilidade daí decorrente por si só já justifica o pagamento das aludidas remunerações.

Com efeito, não se pode olvidar que na qualidade de sócios gerentes as pessoas físicas responderão pessoalmente e ilimitadamente pelos atos cometidos com infração à lei e ao contrato social, vale dizer, pelos tributos não recolhidos e obrigações trabalhistas e previdenciárias não pagas.

De outra parte, deve ser reconhecer que não é fácil a produção exigida pela Fiscalização para admitir a despesa em questão, pois as funções de administração de empresa são exercidas, muitas vezes, verbalmente, sem expedição de documentos ou provas assemelhadas que possam demonstrar a efetiva participação dos trabalhos da sociedade. Todavia, é certo que a simples condição de sócio gerente já lhe comete responsabilidades.

Por esse motivo, entendo que o simples fato de os aludidos sócios figurarem como gerentes no contrato social da empresa autuada já justifica o pagamento dos pro-labores questionados.

Por todo o exposto, rejeito as preliminares e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso para excluir da tributação as importâncias de Cr\$ 135.219.405 e Cr\$ 619.333.740, nos exercícios de 1985 e 1986, respectivamente (base montária à época).


JOSE EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN - RELATOR 