



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MFCT

Sessão de 22 de outubro de 1990

ACORDÃO N.º 103-10.685

Recurso n.º 94.181 - IRPJ - EXS: DE 1983 a 1987

Recorrente CIMCAL LTDA

Recorrida DRF em DIVINÓPOLIS - MG

OMISSÃO DE RECEITA - ARBITRAMENTO DO CUSTO DE CONSTRUÇÃO.

Admite-se o arbitramento do custo efetivo de construção, com base na Tabela de Custo do Sindicato da Indústria da Construção Civil, com as cautelas que em cada caso se oferece, tributando-se como receita omitida o valor entre o custo arbitrado e o contabilizado pela empresa, se esta não logra comprovar outra origem para essa diferença.

OMISSÃO DE RECEITA - CRÉDITOS A FAVOR DE SÓCIO.

Os valores creditados a sócio, a título de pagamento por conta da compra de um imóvel, são tributados como receita omitida quando não comprovada a origem e efetiva entrega dos recursos.

ARRENDAMENTO MERCANTIL.

Caracterizam-se como de compra e venda, nos termos do artigo 235, §§ 1º e 2º do RIR/80, os contratos que, embora se revestindo da forma jurídica de arrendamento mercantil, pactuem condições de pagamento e/ou fixem valor residual ínfimo que contrariem, em sua essência jurídica e significância econômica, os conceitos de prazos, de vida útil, de depreciação e de prazo de duração mínima dos contratos, fixados na Portaria MF 564/78, na Lei 6099/74 e nas Resoluções BACEN que a regulamentaram.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS.

Caracteriza a distribuição disfarçada de lucros a aquisição de bem do sócio, pela empresa, por preço notoriamente superior ao de mercado.

EXCESSO DE SALDO DEVEDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA.

Comprovada a apropriação indevidamente a maior do saldo devedor da conta de correção monetária, é correta a glosa desse excesso.



Acórdão nº 103-10.685

IMOBILIZAÇÕES ESCRITURADAS COMO DESPESAS.

Os direitos de uso de programas de computador, adquiridos e pagos em um exercício, devem ser imobilizados para amortização na forma da IN-SRF nº 04/85.

DESPESAS E CUSTOS INDEDUTÍVEIS.

São são dedutíveis os pagamentos a título de prestação de serviços, quando não comprovada a natureza destes.

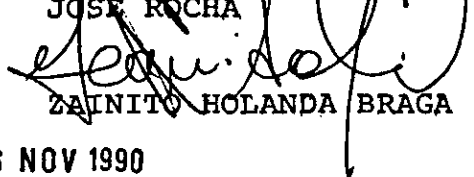
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CIMCAL LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto, que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões-DF., em 22 de outubro de 1990


MARCIO MACHADO CALDEIRA - PRESIDENTE


JOSE ROCHA - RELATOR


VISTO EM ZELNITO HOLANDA BRAGA - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL
SESSÃO DE: 16 NOV 1990

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE PAULA SCHETTINI, ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA, BRAZ JANUÁRIO PINTO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA e VICTOR LUIZ DE SALLES FREIRE. Ausente por motivo justificado, o Conselheiro DÍCLER DE ASSUNÇÃO.

Recurso nº 94.181

Acórdão nº 103-10.685

Recorrente: CIMCAL LTDA

R E L A T Ó R I O

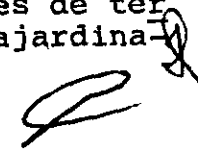
CIMCAL LTDA., empresa com sede em Divinópolis (MG), recorre a este Conselho contra a Decisão do Delegado da Receita Federal daquela cidade o qual, apreciando a impugnação por ela interposta contra o Auto de Infração de fls. 3 e 4, a deferiu parcialmente, mantendo a exigência fiscal com relação aos seguintes tópicos do referido Auto:

1. OMISSÃO DE RECEITA

1.a - Omissão de receitas operacionais apurada através de arbitramento efetuado com base na Tabela de Custos publicada pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil no Estado de Minas Gerais (SINDUCON), calculada de acordo com a Lei nº 4.591, conforme o Termo de Verificação Fiscal (TVF) às fls. 7 e o Quadro Demonstrativo (QD) nº 1, às fls. 69 a 76.

Consoante o referido TVF, a empresa construiu no período de setembro/82 a agosto/84 um prédio de apartamentos em Divinópolis, com área total de 1.764,26 m², dos quais 1.340,36 m² relativos aos apartamentos e 423,90 m² relativos a garagens, portaria, escadas, etc. A fiscalização utilizou para o arbitramento o custo unitário do m² relativo ao padrão residencial tipo normal, sem luxo (4 pavimentos e 3 quartos) para os apartamentos e o custo do m² de construção comercial de padrão baixo, para as demais áreas. Para a formação destes custos, consoante esclarece às fls. 7-verso, não são considerados os seguintes itens:

"Fundações especiais, telefone interno, elevadores, instalação de ar condicionado, calefação, fogões, aquecedores, play ground, equipamentos de garagens, etc., obras complementares de terraplenagem, urbanização, recreação, ajardinamento"



Acórdão nº 103-10.685

mento, ligações, funcionamento e regulamentação de condomínio, além de outros serviços especiais e taxas; projetos incluindo despesas com honorários profissionais e material de despesas com corretagem e publicidade, instalações de incêndio."

Além da exclusão desses itens, tendo em vista que a empresa é do ramo de material de construção e foi a fornecedora dos materiais, esclarece a fiscalização:

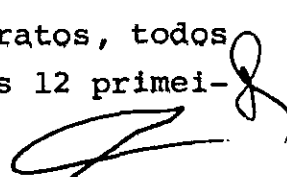
"Assim, calculamos o valor correspondente ao lucro bruto sobre aqueles materiais, mediante a aplicação do percentual correspondente à margem de lucro sobre o custo, que vinha sendo praticada pela empresa, e o excluimos do custo arbitrado. Isto é, o valor do custo arbitrado foi devidamente ajustado (reduzido)."

Os cálculos estão demonstrados no QD nº 1, às fls. 69/76. A infração foi capitulada nos artigos 157, § 1º, 167, 387, II e 676, III, do RIR/80

/ 1.b - OMISSÃO DE RECEITA caracterizada por pagamentos à empresa, pelo sócio, sem comprovação da origem e efetiva entrega dos recursos à empresa. Os valores tributados foram escriturados como se tivessem sido entregues pelo sócio durante o ano base de 1984, a título de pagamentos por conta da compra de um apartamento em um edifício construído pela empresa. Consoante esclarece a fiscalização no TVF às fls. 8 e 9, do exame efetuado na declaração de rendimentos apresentada pelo sócio, constata-se que nem sequer capacidade financeira para os pagamentos foi comprovada. A infração foi capitulada nos artigos 157, § 1º, c/c 181, 167, 387, II e 676, III, todos do RIR/80.

2. DESPESAS DEDUZIDAS INDEVIDAMENTE A TÍTULO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

As glosas referem-se a quatro contratos, todos com prazo de duração de 25 meses, concentrando nos 12 primei-



Acórdão nº 103-10.685

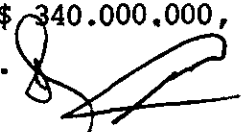
ros meses de sua vigência os montantes de 70%, 95%, 80% e 80% dos totais dos encargos, e fixando como valores residuais Cr\$ 1,00 nos dois primeiros e 1% do valor dos bens nos dois últimos, respectivamente, conforme o TVF às fls. 9 a 11 e os contratos às fls. 80/92. A infração foi capitulada nos artigos 235 e §§, c/C 645. 726 e 728, todos do RIR/80.

3. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS

O valor tributado refere-se à diferença entre o valor pago ao sócio, pela recompra de um apartamento a ele vendido anteriormente, pagamento esse no montante de Cr\$... 37.000.000, e o valor pelo qual o apartamento foi alienado, no mesmo mês, ao Sr. Flávio Carneiro, isto é, Cr\$ 29.000.000. A diferença de Cr\$ 8.000.000 foi considerada distribuição disfarçada de lucros. Consoante demonstra ainda a fiscalização, no TVF às fls. 15 e 16, o imóvel fora adquirido a prazo, pelo sócio, em 03.01.83, e recomprado pela empresa em setembro/84. O sócio pagou pela compra o total de Cr\$ 11.188.604 e recebeu pela venda à empresa os referidos Cr\$ 37.000.000, sendo a diferença de Cr\$ 25.811.395 paga pela empresa a título de correção monetária. A infração foi capitulada no art. 367, inciso II, c/c o art. 370, inc. II, ambos do RIR/80.

4. EXCESSO DE SALDO DEVEDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA

Consoante esclarece a fiscalização no TVF às fls. 16 a 20, em 01.05.85 a empresa elevou seu capital de Cr\$ 370.700.000 para Cr\$ 1.355.000.000 com o aproveitamento de Reservas de Capital e de Lucros Acumulados existentes no balanço encerrado em 31.12.84 (ver declaração de rendimentos do exercício de 1985, às fls. 66). Na mesma alteração contratual, foi feita a cisão parcial da empresa com a transferência de parcelas de seu patrimônio para duas outras empresas constituídas para esse fim, a "CIMCAL INFORMÁTICA LTDA.", com Cr\$... 725.000.000; a "CIMCAL AGROPECUÁRIA LTDA", com Cr\$ 340.000.000, ficando a autuada com o capital de Cr\$ 290.000.000.

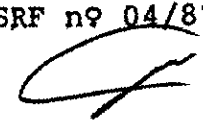


Acórdão nº 103-10.685

Para a integralização do capital das novas empresas, além de parcelas em moeda corrente, foram destacadas do patrimônio da autuada bens imóveis, equipamentos e rebanho bovino, conforme relação às fls. 17, tendo esses bens sido corrigidos monetariamente até 30.04.85, para efeito dessa integralização, sem, entretanto, levantar balanço extraordinário para esse fim, e sem que fosse procedida à correção integral de todas as contas do Ativo Permanente e do Patrimônio Líquido para que se apurasse eventual saldo devedor e/ou credor de correção monetária. Reconhecendo, posteriormente, o erro, a empresa estornou os valores relativos à atualização monetária dos mencionados bens, e no final do exercício, isto é, em 31.12.85, efetuou a correção monetária do balanço, tanto do Ativo Permanente como do Patrimônio Líquido, como se os mesmos ainda integrassem o seu patrimônio. O máximo que poderia ser admitido seria a correção monetária integral até 30.04.85 (PN:CST 6/85 e 10/81 e Lei 7.450/85, arts. 18 e 33). As fls. 19 e 20 a fiscalização efetua a correção monetária dos bens do Ativo Permanente e do Patrimônio Líquido até 30.04.85 e exclui os valores lançados em 31.12.85 os excessos de um e outro, apurando ter sido apropriado como correção monetária devedora um montante de Cr\$... 739.383.520. A infração foi capitulada nos artigos 347, incisos I, II e III e §§, 356 do RIR/80; artigos 18 e 33 da Lei 7450/85 e PNS-CST nºs 10/81 e 6/85.

5. IMOBILIZAÇÕES ESCRITURADAS COMO DESPESAS

O valor tributado refere-se à aquisição, pela empresa, do direito de uso, de um conjunto de programas de computador (software) pelo preço de Cr\$ 8.000.000, pagos em 5 parcelas, no ano base de 1985, conforme o Contrato às fls. 193 duplicatas às fls. 195/204. O contrato firmado com a fornecedora (fls. 187/194) vigorava a partir de sua assinatura, sem cimento, e previa assistência técnica permanente por parte fornecedora, mediante remuneração cobrada à parte do valor ma, tudo conforme as cláusulas 5ª e 6ª, às fls. 189, e ite e 7 do Anexo 1 que integra o contrato. A infração foi ca da no art. 232, inciso II, do RIR/80, c/c IN-SRF nº 04/8



Acórdão nº 103-10.685

6. DESPESAS/CUSTOS NÃO DEDUTÍVEIS

O valor glosado, no montante de Cr\$ 14.000.000, refere-se à Nota Fiscal nº 2385, emitida pela empresa Polymax, contra a CIMCAL Ltda., a título de prestação de serviços, fazendo menção ao contrato nº 0354, através do qual a autuada adquirira da mesma empresa um microcomputador, cf. nota fiscal nº 3541, documentos esses juntados pela fiscalização às fls. 205 a 214, os quais não indicam e nem esclarecem a natureza dos serviços prestados nem a causa que justificou o desembolso, elementos indispensáveis ao exame da necessidade e normalidade das despesas, e de que não se trata de inversão de capital. A infração foi capitulada nos artigos 191 e §§, 192 e 193, § 2º, do RIR/80.

A autuada impugnou a exigências fiscal às fls. 218/232, juntando os documentos de fls. 233/277 e alegando, em resumo, o seguinte:

Preliminarmente, pede a conexão dos processos de reflexos a este principal, em virtude da dependência daqueles em relação à decisão a ser aqui prolatada. Ainda preliminarmente, invocando os artigos 142, combinados com os artigos 43, 114 e 144 do CTN e os artigos 153 e 154 do RIR/80, conclui que o lançamento é tipificador de excesso de exação, fundado em presunção de ocorrência de fato gerador do imposto de renda, visto que os fatos provam a favor do contribuinte, ilidindo a aparente liquidez e certeza do crédito tributário constituído e constante do Auto de Infração. Alega, ainda, que a contabilidade da empresa obedece as normas e parâmetros básicos e fundamentais fixados pela NBC-T nºs 1 e 2 do Conselho Federal de Contabilidade e aos artigos 156 e 160 do RIR/80, com os livros fiscais e contábeis devidamente escriturados, bastando seguir a estrutura escalonada do direito tributário brasileiro, que vai da Constituição Federal às normas de interpretação e aos textos normativos, para se verificar a improcedência do lançamento tributário efetuado.

Quanto ao mérito, alega a Autuada o seguinte

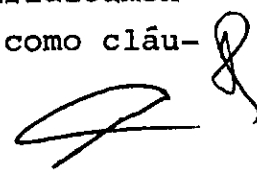
Acórdão nº 103-10.685

1. OMISSÃO DE RECEITA

1.a - Arbitramento do custo de construção do prédio de apartamentos - Essa exigência não pode prosperar. A tabela do SINDUSCON-MG somente poderá ser utilizada como parâmetro em prova pericial, em caráter subsidiário e unicamente na situação de inexistência de elementos de prova documental: Como o impugnante manteve em todo o período fiscalizado escrituração comercial contra a qual não houve contestação (C.P.C. art. 333-I) quanto à idoneidade, contem poraneidade e essência técnica contábil formal, visto que essa contabilidade está lastreada em documentação correta formal e ideologicamente. A hipótese não é, assim, caso para arbitramento.

1.b - Pagamentos à empresa, contabilizados a favor de sócio, sem comprovação de origem e entrega dos recursos - Não tendo sido impugnada a escrituração contábil da empresa; inexistindo proibição de integralização de obrigações em moeda corrente; havendo disponibilidade econômico-financeira nas declarações de IRPF do sócio e inexistindo saldo credor de Caixa ou passivo fictício, é ônus do lançador provar a inidoneidade, a impropriedade e a ilegalidade dos suprimentos feitos, de forma inequívoca, conforme pacífica jurisprudência da Justiça Federal e do Tribunal Federal de Recursos. Por essa razão, pede o cancelamento deste item do Auto.

2. OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL - Os contratos firmados são do tipo que juridicamente se denominam como "de adesão", como cláu-



Acórdão nº 103-10.685

sulas pre-fixadas, sujeitas a normas do Conselho Monetário Nacional e do Banco Central, em que o arrendatário não interfere nas regras gerais contratuais, consoante os artigos 9º a 11 da Resolução BACEN nº 980/84, que regulamenta operacionalmente a Lei 6.099/74, com as alterações introduzidas pela Lei 7.132/83. A empresa arrendante é obrigatoriamente empresa autorizada a operar com esse tipo de contrato pelo Conselho Monetário Nacional. Ao aderir a esses contratos, a empresa cumpriu o que dispõe a CF em seu art. 153, § 2º: "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei".

As fls. 225/227, transcreve os artigos 9º a 11 da Res. 980/84, discorrendo a seguir, às fls. 227/229, sobre a natureza, modalidades e etapas de uma operação de leasing", invocando lições de ARNOLD WALD, FÁBIO KONDER COMPARATO, LUIZ MELEGA e ANTONIO DA SILVA CABRAL, concluindo que

"somente quando demonstrado CONLUIO é que poder-se-ia GLOSAR as despesas e com os efeitos tributários como pretende o lançamento."

Pede, com consequência, o cancelamento também deste item do Auto.

3. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Juntando às fls. 15 a 33 cópia da declaração de rendas do sócio HIRAMA ALVES GARCIA LEÃO e contrato de promessa de compra e venda firmado entre o sócio e a empresa, quando da aquisição do imóvel, alega que a recompra do referido imóvel, pela empresa, foi feita o pagamento corrigido dos valores pago sócio, e que o valor de venda para o Sr. Vio Carneiro acompanhou a lei da "ofer

Acórdão nº 103-10.685

-procura". Considera legítima a computação do valor de Cr\$ 25.811.395 de correção monetária como custo do imóvel, tendo em vista que o sócio apresentou sua declaração de rendimentos oferecendo à tributação o lucro imobiliário correspondente. Estanto tanto a recompra como a revenda devidamente escrituradas, conforme as normas de contabilidade vigentes, e tendo sido obedecidos os critérios de apuração de resultados contábeis, entende que não pode prosperar a exigência fiscal.

4. EXCESSO DE SALDO DEVEDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA - Não se aplica ao caso as disposições da Lei 7.450, pois sua vigência e eficácia ocorreram a partir de 01/01/86, e a cisão ocorreu em 30.04.85. Consoante as cláusulas 3ª e 4ª da alteração contratual, aplicam-se à cisão as disposições pertinentes da Lei 6.404/76, do Regulamento do Imposto de Renda (Dec. 85.450/80), o PN-CST nº 10/81, IN-SRF nº 7/81 e os princípios contábeis das NBC-T, nºs 1 e 2 do CFC. Constam das escriturações comerciais das cisoras e da cindida valores coincidentes e inerentes às respectivas rubricas. A seguir, às fls. 230 e 231 elabora os demonstrativos da correção monetária efetuada na cindida e nas cisoras, concluindo não ter havido o excesso pretendido pela fiscalização.

5. IMOBILIZAÇÕES ESCRITURADAS COMO DESPESAS - contrato de direito de uso do software não mite sua imobilização, tendo em vista que propriedade do mesmo é exclusiva da cede não podendo ser transferido, cedido ou estado a terceiros. Tratando-se de bem material, tem tratamento idêntico, por exemplo, locação de direito de uso de linha tel:

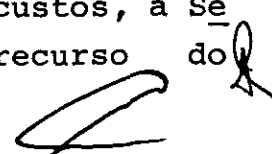
Acórdão nº 103-10.685

de franquia, etc. Somente em 21.12.87 foi sancionado decreto regulamentador das operações de software, pelo que se aplicam ao caso das normas legais vigentes à época da assinatura do contrato de cessão de uso.

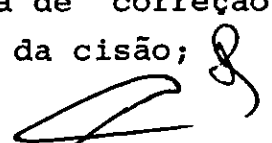
6. DESPEAS/CUSTOS NÃO DEDUTÍVEIS - Estando as despesas devidamente escrituradas, preenchidos os demais requisitos formais e intrínsecos necessários para sua dedutibilidade como despesa operacional, conforme os documentos às fls. 336, havendo dúvida quanto a circunstâncias materiais, há de se aplicar ao caso a legislação mais benigna, consoante dispõe o art. 112, inc. II, do CTN. Como no próprio lançamento os ilustres lançadores confessam que não há certeza inequívoca com relação à despesa, deve ser cancelada a exigência, nos termos do dispositivo legal citado.

Protestando pela produção de todo o gênero de prova admitido em direito, inclusive pericial, pede o acolhimento da impugnação.

As fls. 371 e 373 o Autor do feito manifesta-se sobre a impugnação, pedindo seu indeferimento e a manutenção integral do Auto, sob as seguintes alegações, em resumo:

- a) em nenhum momento contestou a escrituração do contribuinte, tendo sido considerados todos os elementos nela existentes. Apenas considerou, com relação à construção do prédio de apartamentos, que nem todos os custos foram escriturados;
 - b) tendo em vista as facilidades que os contribuintes encontram para acobertar omissões de receitas através de construções, sem o registro efetivo de todos os custos, a Secretaria da Receita Federal tem utilizado o recurso do
- 

arbitramento, com base nos índices do SINDUSCON, para apurar o custo efetivo dessas construções;

- c) quanto aos pagamentos feitos à empresa, sem comprovação da origem e efetiva entrega dos recursos, ratifica o procedimento fiscal, observando que a própria declaração do sócio Sr. Euler Garcia Alves, às fls. 34/46, contém erro ao indicar Cr\$ 33.040.000 como lucro na venda de bens móveis, quando esse lucro foi de apenas Cr\$3.040.000, relativo à venda de uma perua Panorama;
 - d) com relação ao arrendamento mercantil, reporta-se às decisões deste Conselho, juntando às fls. 342/370 cópia do Acórdão 105-1729, de 08.04.86, considerando suficiente para demonstrar a correção da exigência fiscal;
 - e) com relação à distribuição disfarçada de lucros, esclarece que não discutiu o contrato de compra e venda firmado entre a empresa e seu sócio, tendo apenas comprovado que a empresa recomprou o imóvel por um valor superior ao de mercado, não descaracterizando esse fato a circunstância de que o preço pago possa corresponder ao preço de aquisição do imóvel, pelo sócio, corrigido até à data da recompra;
 - f) quanto ao saldo devedor da conta de correção monetária, apropriado a maior, ratifica os cálculos efetuados às fls. 16 a 20, alegando que a impugnação, ao tentar apontar erros naqueles cálculos, utiliza valores que não correspondem às parcelas de capital transferidas às novas empresas, além do que deflacionou as parcelas de capital que ainda não haviam sofrido correção (fls. 230). A autuada, além do mais, considerou apenas a conta capital, nos seus cálculos, enquanto a fiscalização tomou por base todas as contas que compunham as parcelas do patrimônio líquido transferidas. Assim mesmo, a Autuada acaba demonstrando que realmente existe diferença de correção monetária de capital a tributar em virtude da cisão;
- 

Acórdão nº 103-10.685

Quanto às imobilizações escrituradas como despesas e à glosa de custos ou despesas não dedutíveis, repete as razões que fundamentam a exigência fiscal, já constantes do TVF e acima mencionadas.

Subindo o processo à apreciação da Autoridade Julgadora, esta acolheu as razões fiscais com relação às matérias aqui descritas, consoante se verifica pela Decisão às fls. 377/380, rejeitando as alegações de que, quanto às imobilizações escrituradas como despesas e à glosa de despesas não dedutíveis, é aplicável o disposto no art. 112 do CTN. A Autoridade Singular aprecia as razões de defesa da autuada, com relação a cada item da exigência, refutando-as, porém básica e essencialmente acompanhando as razões em que a fiscalização em basou o Auto de Infração.

Notificada dessa Decisão em 30.03.89, conforme Termo às fls. 383, em 12.04.89 a empresa interpõe contra ela o recurso de fls. 385/389, reiterando as razões de defesa já apresentadas na impugnação, aduzindo mais, em resumo, as seguintes considerações:

- a) a Tabela de Custos do SINDICON refere-se aos custos unitários da região metropolitana de Belo Horizonte, conforme o documento que junta às fls. 400, pelo que seria ela inaplicável a Divinópolis;
- b) quanto às despesas com Arrendamento Mercantil, junta em apoio às suas razões noticiário da sentença prolatada pelo Juiz da 12ª Vara Federal em Belo Horizonte, dr. SACHA CALMON SAVARRO COELHO, em processo de interesse da empresa ARCO ENGENHARIA E COMÉRCIO LTDA. Junta também, às fls. 405 a 422, cópia de dois Acórdãos deste Conselho, nºs 101-77.016 e 101-77.216, ambos contrários à tese da recorrente, porque mantêm as exigências fiscais neles discutidas;
- c) junta cópias das notas fiscais relativas aos encargos com a manutenção do software, bem como cópia do Razão

Acórdão nº 103-10.685

Sintético da construção, aduzindo, quanto a esta, que foram empregadas, preferencialmente, mercadorias que encontravam dificuldade de venda e portanto com valor de aquisição bastante reduzido, justificando um custo de construção inferior, além do que a tabela do SINDUS CON, por se referir a Belo Horizonte, apresenta custos de mão-de-obra e materiais normalmente maiores que os do interior;

- d) quanto à correção monetária da cisão, esclarece ter constatado nos diários da CIMCAL INFORMÁTICA e CIMCAL AGROPECUÁRIA, relativos ao ano base de 1985, em que ocorreu a cisão, que naqueles diários não constam os lançamentos da correção monetária, os quais só foram efetuados no diário da Cimcal Ltda. e rateados entre as três empresas ao final do ano, seguindo a legislação vigente à época (art. 144 do CTN). Dessa forma, a prosperar o lançamento, ocorrerá excesso de exação, o que configura ilícito penal.

Pede, em conclusão, provimento ao recurso, pelas provas apresentadas.

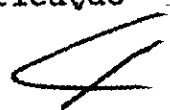
É o relatório.

V O T O

Conselheiro JOSÉ ROCHA, Relator.

O recurso obedeceu o prazo regulamentar.

A preliminar de que o Auto de Infração fundame-
ta-se em presunção não procede. Os documentos juntados ao pr-
cesso, pela fiscalização, os três termos de verificação e in-
mação para a empresa prestar esclarecimentos e comprovaçõ
os diversos quadros demonstrativos, a descrição e caracteri-
ção dos fatos contidos no Auto e no Termo de Verificação



Acórdão nº 103-10.685

cal de fls. 07 a 23, com a devida indicação dos dispositivos legais que embasam a exigência, refutam essas alegações.

No mérito, as matérias serão analisadas na ordem citada no relatório.

1. OMISSÃO DE RECEITA

As alegações de que utilizou material que encontrava dificuldade de venda, na construção, e que a tabela do SINDUSCON só se aplicaria a Belo Horizonte, não são suficientes para ilidir a exigência fiscal, além do que não estão comprovadas. O fato de um material ser de difícil saída não significa que seu custo seja menor. Pode até ocorrer o contrário: o material não sai exatamente por seu custo ser maior.

Por outro lado, a forma de arbitramento, com as exclusões de substanciais parcelas que compõem o seu custo, conforme explicitado no TVF, inclusive a cautela de excluir a parcela do lucro sobre o material consumido, demonstra que o valor tributado representa a diferença menor possível entre o custo real e o custo contabilizado. A diferença pode e tende a ser maior, não menor. E esse fato não significa inexatidão quanto à receita omitida, porém prudência na utilização dos elementos de cálculo para o arbitramento.

Também com relação à omissão de receita representada pelos pagamentos atribuídos ao sócio, sem comprovação da origem e da efetiva entrega dos recursos, tais fatos permanecem incomprovados. As alegações da recorrente são contraditadas até pela declaração de rendimentos do sócio, onde não se apura disponibilidade financeira para dar cobertura aos pagamentos, além do que, consoante mansa e pacífica jurisprudência deste Conselho, a capacidade econômica ou financeira do supridor não é suficiente para ilidir a exigência fiscal, se restar incomprovada a origem e a efetiva entrega dos recursos à empresa, pelo sócio.



Acórdão nº 103-10.685

Por essas razões, entendo devam ser mantidas essas exigências.

2. DESPESAS DEDUZIDAS INDEVIDAMENTE A TÍTULO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

Sobre essa matéria, peço vênha para transcrever aqui os fundamentos do voto que proferi em diversos Acórdãos desta e da 5ª Câmara deste Conselho, entre os quais, por exemplo, o Ac.103-10.606, de 17.9.90:

"As razões de defesa da recorrente são as mesmas já apresentadas em dezenas de processos de igual natureza, transitados por este Conselho e por esta Câmara, e aqui ampla e uniformemente rejeitadas, sendo exemplos, entre outros, os Acórdãos nºs 101-77.629, 77.630, 77.664 e 77.681, todos de 1988; 103-7.361 e 7.384/86; 103-8.209 e 8.311/88; 105-1.729 e 1.730/86; 105-2.528 e 2.645/88; 105-4.489 e 4.516/90.

Embora uma só já fosse suficiente, reúnem-se aqui, num mesmo processo, as duas razões pelas quais este Conselho considera descaracterizados os contratos como sendo de arrendamento mercantil:

a) concentração dos pagamentos das obrigações nos Primeiros meses de vigência contratual;

b) a fixação de um valor residual ínfimo (geralmente 1% do valor do bem), incompatível com o prazo de vida útil do bem, ao final do contrato.

Esse posicionamento do Conselho tem apoio na Lei 6.099, de 12.09.74, que dispõe que o tratamento tributário das operações de arrendamento rege-se-á pelas normas nela contidas (art. 1º). No artigo 5º, determinou que os contratos de arrendamento mercantil deveriam conter, entre outras disposições, o prazo, o valor de cada contraprestação e o preço para opção de compra ou critério para sua fixação, quando fosse estipulada aquela cláusula. O artigo 6º atribuiu competência ao Conselho Monetário Nacional para estabelecer índices máximos para a soma das contraprestações, acrescidas do preço para exercício da opção de compra, disciplinando o § 2º que os índices referidos "serão fixados considerando o custo do arrendamento em relação ao do financiamento da compra e venda". O artigo 12 dispõe que "serão admitidas como custos das Pessoas Jurídicas arrendadoras as cotas de depreciação do preço de aquisição do bem arrendado, calculadas de acordo com a vida útil do bem", entendendo-se como "vida útil do bem"



Acórdão nº 103-10.685

zo durante o qual se possa esperar a sua efetiva utilização econômica" (§ 2º). Dispõe ainda o referido artigo 12, em seus §§ 2º e 3º, a Secretaria da Receita Federal publicaria periodicamente o prazo de vida útil admissível, condições normais, para cada espécie de bens, que enquanto essas condições não fossem publicadas, sua determinação obedeceria às normas previstas na legislação do Imposto sobre a Renda, para fixação da taxa de depreciação. Finalmente o § 1º do artigo 11 dispunha que:

"Art. 11 (...)

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

Com o advento do Regulamento do Imposto de Renda baixado pelo Decreto 85.450/80, referido regulamento incorporou em seu artigo 235 as regras contidas no artigo 11 da Lei 6.099/74, dispondo ainda, no artigo 289, o seguinte:

"Art. 289 - o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil reger-se-á pelas disposições da Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, observadas as normas de correção monetária e de apuração de resultados fixadas pelo Ministro da Fazenda". (Grifei)

Para disciplinar essas normas harmonizando-as com as disposições posteriores do Decreto-lei nº 1.598/77, o Ministro da Fazenda baixou em 03.11.78 a Portaria nº 564/78, fixando os conceitos de "CUSTO DE AQUISIÇÃO", "TAXA MENSAL DE DEPRECIAÇÃO", "VALOR A RECUPERAR", "VALOR RESIDUAL ATRIBUÍDO", "RECEBIMENTO DE ARRENDAMENTO", "RECEITA DE ARRENDAMENTO" e "VALOR RESIDUAL GARANTIDO", conceitos esses que passaram a ter obediência obrigatória nos contratos de arrendamentos mercantil, a partir daquela data, por força do que dispõe o seu item 10. Estes conceitos são os seguintes:

CUSTO DE AQUISIÇÃO: o montante do dispêndio incorrido pela arrendadora para aquisição do bem destinado a arrendamento. Integram o custo de aquisição, quando constituam ônus da arrendadora e devam ser recuperados no contrato de arrendamento, os custos de transporte, instalação, seguro de impostos pagos na aquisição, bem como a taxa de compromisso que, tendo sido escriturada como receita de acordo com o item 5, para atender a cláusula contratual seja capitalizada.

Acórdão nº 103-10.685

TAXA MENSAL DE DEPRECIACÃO: 10/84 do inverso do número de anos de vida útil normal do bem arrendado, fixado pela Secretaria da Receita Federal (§ 4º do artigo 193 do Regulamento baixado com o Decreto nº 76.186/75).

VALOR A RECUPERAR: o custo de aquisição multiplicado por fator, de magnitude não superior à unidade, obtido pela multiplicação da taxa mensal de depreciação pelo número de meses do arrendamento.

VALOR RESIDUAL ATRIBUÍDO: a diferença entre o custo de aquisição e o valor a recuperar.

RECEBIMENTO DE ARRENDAMENTO: a soma de todas as contraprestações a que contratualmente se obrigou a empresa arrendatária, excetuadas as receitas referidas no item 5.

RECEITA DE ARRENDAMENTO: a diferença entre o recebimento de arrendamento e o valor a recuperar.

VALOR RESIDUAL GARANTIDO: preço contratualmente estipulado para exercício da opção de compra, ou valor contratualmente garantido pela arrendatária como mínimo que será recebido pela arrendadora na venda a terceiros do bem arrendado, na hipótese de não ser exercida a opção de compra." (grifos do original)

Como se depreende da análise dos artigos 5º, 6º e 12 da Lei 6.099/74, e dos conceitos fixados pela Portaria nº 564/78, retro transcritos, no valor das contraprestações deve estar contido, além da margem de lucro da arrendadora, o "VALOR A RECUPERAR", definido como "o custo de aquisição multiplicado por fator, de magnitude não superior à unidade, obtido pela multiplicação da taxa mensal de depreciação pelo número de meses do arrendamento".

Ora, o vínculo conceitual fixado entre a taxa mensal de depreciação, o número de meses de arrendamento e o valor residual do bem, vínculo esse que deve estar refletido no valor de cada contraprestação, para acompanhar a taxa mensal de depreciação, é incompatível com a concentração dos valores a pagar nos primeiros meses de contrato, e é também incompatível com a fixação de um valor residual ínfimo, desproporcional ao prazo de vida útil remanescente do bem, ao final do contrato.

Evidentemente, a fixação do valor das contraprestações deve se harmonizar com todo o prazo contratual, de forma que não só o valor residual para opção de compra, mas também o prazo de

Acordão nº 103-10.685

vigência contratual sejam compatíveis, a cada momento, quanto às obrigações remanescentes, com o prazo de vida útil também remanescentes do bem, em seu conceito econômico, contábil e fiscal, sob pena de ficar o contrato descaracterizado como sendo de arrendamento mercantil, para caracterizar-se como de compra e venda à prestação, por ferir, em sua essência jurídica e significância econômica, os conceitos de prazos, de vida útil, de depreciação e de prazo de duração mínima dos contratos, fixados na Portaria MF 564/78, na Lei 6.099/74 e nas Resoluções BACEN que a regulamentaram.

Cabe aqui lembrar os Acórdãos nºs CSRF/01-0.845 e 0.846, de 19.08.88, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de cujos memoráveis votos, da lavra do Ilustre Conselheiro Dr. UFGEL PEREIRA LOPES, peço vênica para transcrever o seguinte trecho:

"Logicamente, o famigerado valor residual garantido, que funciona como uma espécie de seguro de remuneração global pretendida pela arrendadora, foge da natureza das coisas quando se divorcia de qualquer dos parâmetros possíveis: (a) o valor residual contábil; ou (b) o valor de mercado do bem à época da alienação pela arrendadora. O preço que fuja acentuadamente a qualquer desses valores, para se fixar em percentagens ínfimas ou desprezíveis, afronta a essência do "leasing" financeiro, a sua filosofia, as suas causas, os motivos, a sua natureza, enfim des caracterizando-o de maneira irremediável.

Ora, não basta ressaltar as características, a essência, os objetivos dos contratos de "leasing", destacando sua principal razão de ser, qual seja a de proporcionar a utilização de bens sem a contrapartida da correspondente inversão de capital pelo usuário. É imperioso que as cláusulas contratuais, o seu conteúdo, observem a natureza e as características desse contrato sob pena de pelo "nomem iuris" de "leasing", ou de arrendamento mercantil, ajustar-se coisa diversa."

RUBENS GOMES DE SOUSA em seu "COMPÊNDIO DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA" - Editora Resenha Universitária Ltda., Edição Póstuma 1975, págs. 79/80, referindo-se ao artigo 108 do CTN, ensina que:

"Os atos, fatos, contratos ou negócios previstos na lei tributária como base de tributação devem ser interpretados de acordo com os seus efeitos econômicos



Acórdão nº 103-10.685

e não de acordo com a sua forma jurídica; este é o princípio básico e dele decorrem os restantes."

AMILCAR ARAÚJO FALCÃO, em seu clássico "FA-
TO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA" (Editora
Revista dos Tribunais, 2ª Edição, 1971, págs.
71 e 72) assim analisa essa matéria:

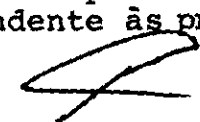
"19. Em Direito Tributário, autoriza-se o intérprete, quando o contribuinte comete um abuso de forma jurídica ("Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts)", a desenvolver considerações econômicas para a interpretação da lei tributária e o enquadramento do caso concreto em face do comando resultante não só da literalidade do texto legislativo, mas também do seu espírito, da mens ou ratio legis.

Para que tal aconteça, é necessário que haja uma atipicidade da forma jurídica adotada em relação ao fim, ao intento prático visado.

Vejamos. No mundo das relações econômicas, a cada intenção empírica, ou intentio facti corresponde uma intenção jurídica, ou intentio juris adequada, que se exterioriza através de uma forma jurídica típica. Imagine-se que, para levar a cabo essa mesma intentio facti, o contribuinte adote uma forma jurídica completamente anormal ou atípica, embora não proibida pelo Direito privado, com o único objetivo de, através da manipulação da intentio juris, obter o não pagamento, o menor pagamento ou o pagamento diferido no tempo de um tributo (Steuervorteil), isto é, adotou-se uma forma economicamente inadequada com o único objetivo de provocar a evasão do tributo (Steuerumgehungr)."

Se dúvida houvesse quanto à aplicação dos ensinamentos do insigne mestre da antiga Universidade do Distrito Federal, o exemplo que se segue a esses ensinamentos fulminaria definitivamente essa dúvida:

"Exemplo, aliás, colhido no Direito alemão: existe lá um imposto geral sobre vendas (Umsatzsteuer). Determinado contribuinte pretendia vender um automóvel a prestação. Para fugir à Umsatzsteuer, de liberou, então, fazer um contrato de locação do veículo, cobrando do suposto locatário um aluguel correspondente às pre



Acórdão nº 103-10.685

tações do preço de venda. Cercou o negócio das garantias equivalentes às que existiriam no negócio de venda. Por fim, assegurou ao locatário um direito de preferência para a compra do veículo, ao termo do contrato, por um preço determinado. Não há nenhuma lei, ou nenhum princípio de Direito Privado, que impeça a locação de automóveis em condições tais. Todavia, é patente a inequivalência entre a realidade econômica e a forma jurídica adotada: o único propósito era o de colher uma vantagem fiscal, uma evasão."

O nosso Direito Tributário, ao disciplinar as operações de arrendamento mercantil, não deixou de tomar as cautelas necessárias para evitar que, sob o abuso da forma jurídica daquele contrato, se escondessem operações de compra e venda a prazo, fraudando os princípios que regem a apropriação, via depreciação, dos custos dos bens que se destinam à produção de rendimentos por mais de um exercício. Essas cautelas, como já se viu, estão representadas, entre outras, exatamente pelas condições impostas nos artigos 5º e 6º da Lei 6.099/74. Outra não é a razão da determinação contida no § 2º do artigo 6º referido:

"§ 2º - os índices de que trata este artigo serão fixados, considerando o custo do arrendamento em relação ao do financiamento da compra e venda."

Diante desses fundamentos todos, não podem, as partes contratantes, pretenderem que o Fisco assista, impassível, a contratação de operações que, embora se revestindo de forma de contrato de arrendamento mercantil, pactuem condições que as descaracterizam daquele tipo de operação, dando cobertura a verdadeiras operações de compra e venda a prazo, como ocorre no presente caso."

Além desses fundamentos, com relação às alegações de que a fiscalização deveria comprovar antes a existência de conluio, para depois lavrar o Auto, peço vênha para reportar-me ao voto por mim proferido no Acórdão 105-1.729, juntado às fls. 342/370 pela fiscalização, o qual leio e peço seja considerado como parte integrante também deste voto.

Finalmente, no presente caso a concentração das

Acórdão nº 103-10.685

prestações em quatro dos contratos, e a fixação do valor simbólico (Cr\$ 1,00) ou ínfimo (1% do valor dos bens) em todos eles, os descaracterizam como sendo de arrendamento mercantil, por ferirem os conceitos de depreciação e de vida útil remanescente do bem, ao final dos contratos, evidenciando que a opção de compra foi exercida quando das suas assinaturas e não ao seu final, como manda a lei.

Quanto à respeitável sentença do Juízo Federal, ressalte-se que, além de pendente de apreciação em instância superior, seus efeitos se limitam às partes nele envolvidas.

3. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS

Consoante se verifica pelo contrato de compra e venda firmado entre o sócio e a empresa, juntado às fls. 139 a 141, o negócio foi feito em caráter irrevogável e irrevogável. O contrato previa até, caso fosse do interesse do comprador, e mediante prévio acordo com a empresa, ser ele transferido para terceiro, mediante o pagamento de 3% a título de taxa de transferência e 1% a título de taxa de expediente. Dessa forma, não havia sequer necessidade de recompra do imóvel, pela empresa, para repassá-lo a terceiro. Assim, sendo o preço de mercado aquele pelo qual o imóvel foi revendido ao sr. Flávio Carneiro, no mesmo mês, ou seja Cr\$ 29.000.000,00, não há justificativa para o fato de a empresa ter adquirido o imóvel do sócio pelo valor de Cr\$ 37.000.000,00. O fato de a venda ao sr. Flávio ter sido a prazo, em três parcelas mensais, só faz aumentar a diferença paga a maior pela empresa ao sócio. Dessa forma, as razões da empresa, de que só pagou ao sócio o valor corrigido da importância por ele desembolsada na compra do imóvel, não tem amparo legal para se contrapor ao disposto no art. 367, inciso II, do RIR/80.

4. EXCESSO DE SALDO DEVEDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA

RIA

Acórdão nº 103-10.685

As alegações de que a correção monetária efetuada pela CIMCAL LTDA. sobre os valores do ativo permanente e do patrimônio líquido transferidos às empresas Cimcal Informática Ltda. e Cimcal Agropecuária Ltda. foi rateada proporcionalmente entre as três referidas empresas não estão comprovadas pelos documentos juntados às fls. 514/522. Ali, o que se comprova, e a recorrente não refuta, é que efetivamente a Autuada apropriou, nos resultados do período base de 1985, correção monetária sobre bens do Ativo e do Patrimônio Líquido os quais não mais integravam o seu patrimônio, consoante apura e demonstrou a fiscalização. Aliás, as alegações da recorrente e os documentos juntados fazem comprovar que o procedimento fiscal está correto. Ainda que tivesse, após o balanço, efetuado as transferências e os ajustes de contas com as duas empresas dele destacadas, esse fato não interferiria nos resultados do levantamento fiscal pois, consoante o demonstrativo de fls. 16 a 20, a fiscalização tomou por base os valores das correções monetárias apropriados pela empresa em seu balanço em 31.12.85, confrontando-os com os valores corretos, apurando assim a diferença apropriada a maior, indevidamente, pela autuada.

Improcede o pedido de aplicação, ao caso, do que dispõe o art. 144 do CTN. A referência pela fiscalização aos artigos 18 e 33 da Lei 7.450/85 foi feita como indicativa de uma hipótese máxima em que o procedimento da empresa, no momento da cisão, poderia ter sido aceito: se ela tivesse procedido na forma como depois seria disciplinada pelos referidos textos legais. Reproduzo, para que não haja dúvida, essa citação constante do TVF, às fls. 19:

"O máximo que poderia ser admitido é a correção monetária até 30.04.85, como já havia sido feita pela empresa, corrigindo-se também as demais contas integrantes do patrimônio líquido, levantando-se um balanço intermediário naquela data (PN CST 6/85, PN 10/81 e Lei 7.450/85, art. 18 e 33)."

Correto, pois, o procedimento fiscal e improcedentes, além de não suficientemente comprovadas, as alegações da recorrente.

Acórdão nº 103-10.685

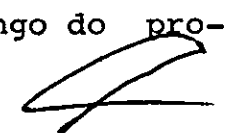
5. IMOBILIZAÇÕES ESCRITURADAS COMO DESPESAS

O exame do contrato firmado com a fornecedora do programa de computador, juntado às fls. 187 a 194, bem como das duplicatas juntadas às fls. 195/204, mostram que a empresa adquiriu, em caráter permanente, o direito de uso dos programas, tendo pago, pela aquisição desses direitos, Cr\$... 8.000.000 em 5 (cinco) parcelas mensais e sucessivas. Pelo contrato, a cedente do programa se obrigava a prestar assistência permanente à autuada, mediante remuneração à parte, fixada em valores de 1,5 ORTN/hora, durante os primeiros seis meses de vigência do contrato, e de 60 ORTN por ano, em quatro parcelas trimestrais de 15 ORTN cada uma, a partir do 7º mês. O contrato não tem prazo de encerramento, e poderia ser rescindido no caso de inadimplência de qualquer de suas cláusulas, hipótese em que, se a inadimplência ocorresse por conta da cedente, esta restituiria os valores pagos, corrigidos à taxa de 8% ao mês, e mais 20% a título de indenização, tudo conforme cláusula 6ª do contrato, às fls. 189.

Dessa forma, é inarredável que a empresa adquiriu o direito de uso do software por tempo indeterminado e apropriou os custos dessa aquisição em um só período base, ferindo o disposto no artigo 232, inciso II, do RIR/80.

6. DESPESAS/CUSTOS NÃO DEDUTÍVEIS

Aqui também a empresa não logrou comprovar, quer na fase de fiscalização, quer na impugnação ou no recurso, a natureza efetiva dos serviços prestados, para que se pudesse examinar a legitimidade de sua apropriação como despesa operacional. O fato de a fiscalização alegar a impossibilidade de ser examinado se os dispêndios preenchem as condições de dedutibilidade não enquadra essa situação naquela prevista no artigo 112, inciso II, do CTN. Aqui, temos uma despesa apropriada com base em nota fiscal que não especifica os serviços prestados, e a empresa não logra comprovar, nem ao longo do processo, quais foram esses serviços.



Acórdão nº 103-10.685

Correto, pois, aqui também, o procedimento fiscal.

À vista de todo o exposto, e do mais que do processo consta, conheço do recurso, por tempestivo, rejeito a preliminar levantada, e no mérito nego-lhe provimento.

É o meu voto.

Brasília-DF., em 22 de outubro de 1990

JOSE ROCHA - RELATOR