



MINISTÉRIO DA FAZENDA

acas

Sessão de 22 outubro de 19 90

ACORDÃO N.º 103-10.697

Recurso n.º 96.903 - IRPJ - EXS: DE 1985 e 1986

Recorrente EMPRESA IRMÃOS TEIXEIRA LTDA

Recorrido DRF em BELO HORIZONTE - MG

MATÉRIAS NÃO CONTESTADAS - Mantém-se a tributação sobre parcelas incluídas indevidamente no lucro da exploração e sobre despesas deduzidas indevidamente, não contestadas.

CORREÇÃO MONETÁRIA SOBRE BENS ATIVÁVEIS - Os bens destinados ao uso da empresa devem ser contabilizados no Ativo Imobilizados e corrigidos a partir da data de sua aquisição.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Comprovado não ter ocorrido a hipótese, não pode prosperar a glosa de correção monetária do patrimônio líquido correspondente ao valor questionado.

DESPESAS E ENCARGOS INDEDUTÍVEIS - São indevidas as despesas com uso e manutenção, bem como as quotas de depreciação e de correção monetária do encargo, relativas a bens que, embora integrando o Ativo Permanente, não se caracterizam como necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, nem tenham essa utilização devidamente comprovada no processo.

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 revistam da forma jurídica de arrendamento mercantil, pactuam condições de pagamento que contrariam, em sua essência e significância econômica, os prazos mínimos e as normas fixadas na Lei 6.099/74, na Portaria nº 564/74 do Ministro da Fazenda e nas Resoluções do Conselho Monetário Nacional, baixadas pelo Banco Central, que a regulamentaram.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EMPRESA IRMÃOS TEIXEIRA LTDA.

Acórdão nº 103-10.697

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação as parcelas de Cr\$ 35.994.589,00 e Cr\$ 17.000.000,00 no exercício de 1985 e de Cr\$ 115.638.787,00 no exercício de 1986, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

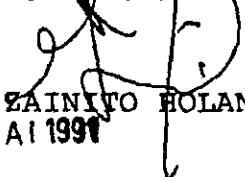
Sala das Sessões, em 22 de outubro de 1990


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA

PRESIDENTE


JOSÉ ROCHA

RELATOR


VISTO EM ZAIRITO HOLANDA BRAGA
SESSÃO DE 16 MAI 1991PROCURADOR DA FA-
ZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE PAULA SCHETTINI, ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, VICTOR LUIZ DE SALLES FREIRE E BRAZ JANUÁRIO PINTO. AUSENTE POR MOTIVO JUSTIFICADO O CONSELHEIRO DÍCLER DE ASSUNÇÃO.

Recurso nº 96.903

Acórdão nº 103-10.697

Recorrente: EMPRESA IRMÃOS TEIXEIRA LTDA

R E L A T Ó R I O

EMPRESA IRMÃOS TEIXEIRA LTDA., com sede em Belo Horizonte (MG) foi autuada pelas seguintes irregularidades, conforme o Auto de Infração de fls. 22 a 25, "Termo de Verificação Fiscal" de fls. 02 a 05 e Quadros Demonstrativos nºs 1 a 13, às fls. 06 a 18:

1. LUCRO DA EXPLORAÇÃO - Majoração indevida do lucro da exploração da atividade incentivada, conforme os quadros demonstrativos de fls. 01 a 04 e item 1 do Termo de Verificação Fiscal, com infração aos artigos 178, 411 e 412, todos do RIR/80 e conforme ainda o PN 43/79.
Exercício de 1985..... Cr\$ 7.830.824,00
Exercício de 1986..... Cr\$ 176.075.114,00

2. SALDO CREDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA A MENOR, com infração aos artigos 367, inc. V; 370, inc. IV; 347, 348, 349 e 387, inciso II, todos do RIR/80, combinados com a IN-SRF nº 71/78, itens 14 e 15, inciso I, devido a:

- 2.1 - erro na data de imobilização de bens do ativo permanente, conforme item 2 do Termo de Verificação Fiscal e quadros demonstrativos nºs 5 a 11.

-Exercício de 1985... Cr\$ 6.411.035,00

-Exercício de 1986... Cr\$ 175.198.646,00

- 2.2 - não classificação no ativo diferido de despesas pré-operacionais relacionadas no item 6 do Termo de Verificação Fiscal, de acordo com o item 7 do mencionado termo e quadro demonstrativo nº 12: 

- Exercício de 1985... Cr\$ 2.085.074,00
- Exercício de 1986... Cr\$ 12.036.600,00

2.3 - parcela da correção monetária incidente sobre o montante de Cr\$ 16.720.000,00 considerados como lucros distribuídos disfarçadamente a sócio, conforme o item 8 do Termo de Verificação Fiscal e quadro demonstrativo nº 13:

- Exercício de 1985... Cr\$ 35.994.589,00
- Exercício de 1986... Cr\$ 115.638.787,00

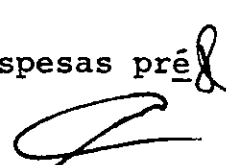
3. DESPESAS INDEDUTÍVEIS - Dedução indevida como encargo do exercício, de quotas de depreciação e da correção monetária do encargo do exercício referente a bens do Ativo Permanente não relacionadas com a atividade da empresa e desnecessários à manutenção da respectiva fonte produtora, conforme o item 3 do Termo de Verificação Fiscal, bem como valores referentes a despesas com os referidos bens conforme o item 4 do Termo de Verificação Infração ao artigo 191, combinado com o art. 387, inciso I, ambos do RIR/80.

- Exercício de 1985... Cr\$ 56.345.053,00
- Exercício de 1986... Cr\$ 134.005.114,00

4. IMOBILIZAÇÃO DEDUZIDA COMO DESPESA - Valores deduzidos indevidamente como despesas de arrendamento mercantil, tendo em vista que o contrato não preenche os requisitos legais para que a operação goze do tratamento fiscal previsto na legislação pertinente, conforme o item 5 do Termo de Verificação Fiscal. Infração à Lei 6.099/74, c/c art. 235, § 1º, 645 e 704, todos do RIR/80.

- Exercício de 1985..... Cr\$ 38.037.960,00
- Exercício de 1986..... Cr\$ 18.046.200,00

5. DESPESAS DEDUZIDAS INDEVIDAMENTE - Despesas pré



-operacionais classificáveis no Ativo Diferido, deduzidas indevidamente como "Despesas de Custeio Agrícola", conforme o item 6 do Termo de Verificação Fiscal. Infração ao artigo 209, inciso II, do RIR/80, combinado com a IN 71/78 e PN CST 108/78.

Exercício de 1985 Cr\$ 3.401.887,00

6. OMISSÃO DE RECEITA - Caracterizada pela não comprovação do efetivo ingresso na empresa do número correspondente ao lançamento datado de... 31.12.84, constante da folha 648 do Livro Diário nº 8. Infração aos artigos 154, 157 e 181, todos do RIR/80.

Exercício de 1985..... Cr\$ 17.000.000,00

A empresa impugnou parcialmente o Auto de Infração, às fls. 61/72, juntando os documentos de fls. 73/78. Não questionou as glosas relativas ao Lucro da Exploração e às Despesas Deduzidas Indevidamente (itens 1 e 5 deste Relatório, correspondentes aos subitens 1.1, 1.5 e 2.1 do Auto de Infração e aos itens 1 e 6 do Termo de Verificação Fiscal). Em resumo, são as seguintes as suas razões de defesa, aqui agrupadas segundo os itens do relatório:

1. SALDO CREDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA A MENOR.

- 1.1 - Erro na data de imobilização de bens do ativo.

A fiscalização apurou, conforme o item 2 do Termo de Verificação, às fls. 02, que a empresa contabilizou a compra de um chassi no Ativo Circulante, e só transferiu esse bem para o imobilizado na data da Nota Fiscal de aquisição da carroceria. A autuada justifica seu procedimento às fls. 61/62, sob a alegação de que o item 8 do PN-CST nº 108/79 dispõe que:

"... É admissível o registro, a critério exclusivo da pessoa jurídica, no ativo circulante no realizável a longo prazo, quando efetuado

Acórdão nº 103-10.697

acordo com os princípios contábeis recomendados para cada caso específico." (grifo da impugnação).

Por essa razão, se a critério do contribuinte, o chassis pode ser ativo circulante, não tem cabimento a exigência da correção monetária.

1.2 - Não classificação no ativo diferido de despesas pré-operacionais.

Segundo os itens 6 e 7 do Termo de Verificação, às fls. 04, a empresa apropriou como despesas do exercício de 1985 valores referentes à atividade agrícola que não propiciaram receita no respectivo ano base de 1984, despesas essas no montante de Cr\$ 3.401.877,00, que foram glosadas no referido exercício, conforme o item 5 deste Relatório e o subitem 1.5 do Auto de Infração.

Por se tratar de Ativo Diferido, segundo a fiscalização, esse valor está sujeito à correção monetária lançada.

A empresa, em sua defesa às fls. 68/69, não contestou a glosa das despesas no exercício de 1985, porém considerou ilegítimo o lançamento relativo à correção monetária, invocando jurisprudência deste Conselho, segundo os Acórdãos 8.202 e 8.209, de 22.04.88, e 2.765, de 16.03.89, não indicou a Câmara, porém pelos números e datas conclui-se que os primeiros referem-se à 3ª Câmara e o último à 5ª Câmara. Transcrevendo do Acórdão nº... 103-08.209 a seguinte ementa:

"A tributação de parcelas ativáveis, por terem sido indevidamente registradas como despesas, exclui a tributação sobre o saldo da correção monetária calculada como se os bens tivessem sido contabilizados no ativo permanente."

1.3 Parcela de correção monetária incidente sobre lucro considerado como disfarçadamente distribuído.

Acórdão nº 103-10.697

A fiscalização descreveu a infração no item 8 do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 04, da seguinte forma:

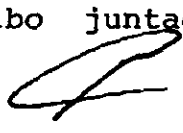
"O veículo marca Ford, modelo XR3, série 9BFBX-XLBABEC-54430, adquirido da AUTOMAC - Automóveis e Acessórios Ltda, através da Nota Fiscal série B, nº 019.823 de 08.06.84, no valor de Cr\$ 14.960.000,00, foi objeto de furto ocorrido em 30.07.84. Em 11.09.84 o bem foi baixado da contabilidade da empresa, com um lançamento à débito de resultado não operacional e créditos de veículos.

Do "Recibo de Sinistro", cuja cópia se encontra em anexo, podemos extrair que o seguro no montante de Cr\$ 16.720.000,00, foi recebido em... 21.09.84 por Alfeu Moraes, Teixeira, filho do sócio Antonio Virgilino Teixeira, não tendo a empresa apresentado nenhum comprovante do efetivo ingresso de tal numerário em seu caixa. Considerando-se que em tal data a empresa possuía Reservas de Lucros em montante superior ao valor do seguro. Presume-se a Distribuição Disfarçada de Lucros, na forma do artigo 367 do Regulamento do Imposto de Renda, excluindo-se do resultado do exercício a correção monetária de parcela idêntica da conta "Lucros Acumulados", de acordo com quadro demonstrativo nº 13 em anexo."

A empresa contestou a exigência, impugnando simultaneamente também a tributação a título de omissão de receita a que se refere o item 6 do relatório, alegando o seguinte, em resumo:

a) o veículo roubado fora adquirido pela empresa, tendo o seguro sido feito em nome de Alfeu Moraes Teixeira, filho de um dos sócios, para aproveitar a transferência de um seguro anterior feito em nome do Sr. Alfeu, tudo conforme comprova a carta da empresa VALORIZA CORRETAGENS ADM. SEGUROS S/C LTDA., encaminhada à Cia. de Seguros Aliança da Bahia em 14.08.84, junta-da por cópia às fls. 77;

b) o seguro foi pago em 21.09.84, ao Sr. Alfeu, em razão de a apólice estar em seu nome, conforme o recibo juntado às fls. 78;



Acórdão nº 103-10.697

c) o auditor interno, tomando conhecimento dos fatos, exigiu o ressarcimento da indenização do Seguro, além de um acréscimo a título de atualização, recebendo em 31.12.84, em moeda corrente, o valor de Cr\$ 17.000.000,00.

Dessa forma, não ocorreu nem a distribuição disfarçada de lucros, nem o suprimento de caixa com intuito de encobrir saldo credor deste, incorrendo, também, indício que caracterize ilícito fiscal.

"Houve um fato que caracteriza a correta e idônea atitude do contribuinte em adicionar ao lucro da compensação da apólice, aumentando o imposto e o PIS."

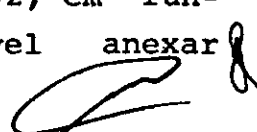
2. DESPESAS INDEDUTÍVEIS

Dedução indevida das quotas de depreciação e correção monetária bem como de despesas referentes a ativo permanente não relacionado com atividade da empresa.

Esses encargos, segundo os itens 3 e 4 do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 02 e 03, referem-se a uma Aeronave, uma lancha com reboque e apartamentos, inclusive móveis e utensílios, nos imóveis denominados "ESCARPAS DO LAGO" e "CONDOMÍNIO CABO FRIO".

Às fls. 62 a 64 a empresa procura mostrar que o uso desses bens se inclui entre os habituais na espécie de atividade por ela desenvolvida, invocando em sua defesa os Pareceres Normativos nºs 100/78 e 32/81, pelo que estaria correta a manutenção desses bens no ativo e a apropriação dos encargos sobre eles incidentes, consoante o artigo 183, § 2º, da Lei 6.404.

Com relação aos imóveis, alega que se destinam a "colônia de férias" e são colocados à disposição de funcionários e não exclusivamente para uso dos diretores, conforme comprovariam declarações de inúmeros empregados, declarações essas que, consoante esclarece ao final da impugnação, às fls. 02, em função de escasso tempo para providenciar não foi possível anexar



Acórdão nº 103-10.697

à impugnação, mas que seria feito no prazo máximo de 15 (quinze) dias úteis, juntamente com os comprovantes dos demais itens contestados.

O Apartamento de Cabo Frio serviria, também, como ponto de apoio a motoristas da Empresa que se deslocam em viagens especiais até aquela localidade e o utilizam para pernoite e estadia na duração da viagem.

Quanto à aeronave, alega que a sua razão de ser de corre do fato de que a empresa:

"vem expandindo suas atividades há muitos anos e passando a operar outras empresas fora da área geograficamente delimitada pela sua sede, atingindo inclusive outras unidades da Federação e passando a necessitar de constantes e rápidos deslocamentos de gerentes, diretores e funcionários executivos as empresas controladas, o que é satisfatória e exemplarmente atendido pela aeronave EMBRAER 711 T - CORISCO, monomotor com capacidade para quatro passageiros, inclusive operado até pelos próprios diretores."

Abordando especificamente as despesas glosadas relativas à aeronave, às fls. 65, a empresa reitera as razões acima, de que o uso da aeronave tem por objetivo dar suporte à expansão de suas atividades e empreendimentos, inclusive em outras unidades da federação, principalmente no Estado de São Paulo, com a autuada preparando-se para operar como uma empresa controladora. E acrescenta:

"A utilização de uma aeronave, sem contratar tripulação, reduz os gastos com viagens pela rapidez e ausência de despesas de hotéis, refeições e a possibilidade de gerenciar com uma estrutura administrativa mais simples ou menor.

O gerenciamento a custo reduzido, aumenta o rendimento das CONTROLADAS e, conseqüentemente, amplia os ganhos de capital aplicados pelo CONTROLADOR, estabelecendo, assim, a necessidade da despesa como fonte mantenedora da atividade produtiva já anteriormente ampliada."

Não contestou, especificamente, as glosas das des-



Acórdão nº 103-10.697

pesas com os imóveis e com a embarcação (subitens 4.2 e 4.4 do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 03).

3. IMOBILIZAÇÃO DEDUZIDA COMO DESPESA DE ARRENDAMENTO MERCANTIL.

O procedimento fiscal teve por fundamento básico o fato de as primeiras 11 (onze) prestações do contrato concentrarem 95,66% do seu total, com as 15 (quinze) prestações finais representando os 4,34% restantes, conforme o item 5 do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 03 e 04.

A empresa alega que o contrato obedeceu as normas fixadas pela Lei nº 6.099/74, com a nova redação dada ao seu artigo 1º pela Lei 7.132/83, transcrevendo às fls. 66 a 68 os artigos 1º e 23, letra "a", daquela Lei, bem como os artigos 9º, 10 e 36 do Regulamento anexo à Resolução nº 980/84, do Banco Central, acrescentando que o contrato foi firmado sob a égide da Resolução Bacen nº 351/75, que fixava para o arrendamento de veículos o prazo mínimo de 24 meses. Reporta-se, também, ao ofício DIMEC-B6/27, de 17.12.86, do Banco Central, que afirma não haver necessidade,

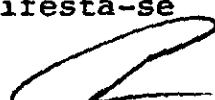
"no momento, de este Banco Central baixar normas complementares ao artigo 36 do Regulamento anexo à Resolução nº 980, de 31.12.84, nem estabelecer percentuais mínimos em relação ao custo de aquisição para o exercício de opção de compra".

Conclui afirmando que

"A análise do contrato nos leva à convicção que o mesmo não está descaracterizado como arrendamento mercantil, à luz dos dispositivos mencionados".

A seguir, a empresa contesta os Autos Reflexos, pelas razões que expõe às fls. 71 e 72, e pede deferimento à impugnação.

Às fls. 80 e 81 o Autor do feito manifesta-se so



Acórdão nº 103-10.697

bre a impugnação, pedindo seu indeferimento, por entender que empresa nada apresentou que pudesse justificar modificação r exigência fiscal.

Apreciando o processo, a Autoridade Singular deferiu parcialmente a impugnação, excluindo da exigência as parcelas de Cr\$ 2.085.074,00 e Cr\$ 12.036.600,00, relativas à correção monetária sobre os valores que deveriam ter sido ativados (subitem 2.2 do relatório; parte dos subitens 1.2 e 2.2 do Auto, item 7 do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 04), acolhendo, nesse particular, as razões de defesa da autuada. Manteve as demais exigências sob os fundamentos que expõe às fls. 86 a 89, os quais leio para conhecimento desta Câmara.

Notificada dessa Decisão em 21.02.90, conforme AR às fls. 92, em 21.03.90 a interessada interpôs contra ela o recurso de fls. 93, em que sustenta integralmente as razões de defesa apresentadas na impugnação.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro JOSÉ ROCHA, Relator:

O recurso foi interposto com guarda do prazo regulamentar.

Entendo que cabe razão à recorrente, no que se refere ao valor recebido da seguradora, no montante de Cr\$..... 16.720.000,00, em 21.09.84, e em consequência, na tributação das parcelas de Cr\$ 35.994.589,00 e Cr\$ 115.638.787,00 de correção monetária a maior do patrimônio líquido, respectivamente nos anos bases de 1984 e 1985 (subitem 2.3 do relatório; parte dos subitens 1.2 e 2.2 do Auto; item 8 do Termo de Verificação Fiscal às fls. 04), e também quanto à parcela de Cr\$ 17.000.000,00, tributada como omissão de receita em 31.12.84. 

Acórdão nº 103-10.697

O veículo roubado em 30.07.84, conforme os mentos juntados ao processo, pertencia à empresa e foi ba em 11.09.84, conforme relata a fiscalização às fls. 04, ten valor do seguro sido recebido por um filho do sócio, conform documento também juntado pela fiscalização, às fls. 26.

A recorrente juntou às fls. 77 cópia da carta e dereçada pela VALORIZA CORRETAGENS ADM. SEGUROS S/C LTDA à CI DE SEGUROS ALIANÇA DA BAHIA, informando a ocorrência do roubo, juntando a certidão policial e os demais documentos necessários à habilitação na cobertura do seguro, esclarecendo mais que:

"... o Sr. Alfeu é um dos donos da Empresa Ir mãos Teixeira Ltda.

O Escort foi segurado em nome do Ar. Alfeu, mas é de propriedade da Empresa Irmãos Teixeira Ltda.

Ocorreu que quando da compra deste veículo estava vencendo a apólice nº 0.8300972.0 que segurava o Passat de placa nº BG-6428 em nome do Sr. Alfeu e, como o Passat havia sido vendido, para continuar com o bônus colocaram o Escort no seu lugar."

Essa correspondência datada de 14.08.84 foi protocolada nessa mesma data na Seguradora, conforme carimbo com assinatura de recebimento na cópia do documento às fls. 77. Trata-se, pois, de documento produzido na época da ocorrência dos fatos, 5 (cinco) anos antes da lavratura do Auto, cuja autenticidade não foi contestada pela fiscalização, e está amparado, quanto à sua contemporaneidade, no que dispõe o art. 370, inciso V, do Código de Processo Civil. Essa correspondência, ao mesmo tempo em que se harmoniza com os demais documentos, esclarece-os, mostrando porque o certificado de propriedade do veículo está em nome da empresa e o seguro em nome do Sr. Alfeu.

Finalmente, o ressarcimento do valor do seguro, com acréscimos a título de atualização, efetuado em 31.12.84, por ação da auditoria interna da empresa, consoante informa a recorrente em sua impugnação, às fls. 69/70, contabilizando o ingresso de Cr\$ 17.000.000,00 como GANHOS DE CAPITAL e oferecendo esse valor à tributação naquele período-base.

Acórdão nº 103-10.697

justificativas da empresa, dentro de uma lógica comercial que só poderia ser contestada com fatos e provas de sua inveracidade. Essas provas a fiscalização não apresentou, ao apreciar a impugnação às fls. 80 e 81.

As demais razões de defesa da recorrente não são convincentes, à vista dos fundamentos em que a fiscalização assentou a exigência fiscal, expostos no Termo de Verificação de fls. 02 a 05, nos 13 (treze) Quadros Demonstrativos, às fls. 06 a 18, e no Auto de Infração às fls. 22 a 25, como a seguir se demonstra.

1 - MAJORAÇÃO INDEVIDA DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO

Não foi contestada pela autuada, pelo que deve ser mantida, à vista dos fundamentos legais em que se apóia.

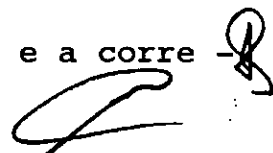
2 - SALDO CREDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA A MENOR

Devido a erro na data da imobilização dos bens, conforme o item 2 do Termo de Verificação e os quadros demonstrativos nºs 05 a 11, às fls. 10 a 16. A invocação do item 8 do PN-CST 108/78, feita na impugnação, não socorre a empresa. Aquele item se refere à contabilização dos adiantamentos feitos a fornecedores, os quais, antes da entrega dos bens, e segundo "os princípios contábeis recomendados para cada caso específico", conforme condiciona o PN 108/78, poderia ser contabilizado no circulante.

A ativação do chassi a encarroçar, e sua correção monetária desde a data de aquisição, se impõem à vista do que determinam os artigos 347, 348, 349 e 387, inciso II, todos do RIR/80, em que a infração foi capitulada, em consonância com o que determina, a respeito, o artigo 179, inciso IV, da Lei nº 6.404/76.

3 - DESPESAS INDEDUTÍVEIS

As despesas, as quotas de depreciação e a corre

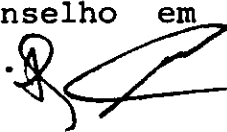


Acórdão nº 103-10.697

ção monetária do encargo, relativas à aeronave, à lancha com reboque e aos apartamentos no edifício "Escarpas do Lago" e no "Condomínio Cabo Frio" são indevidas, efetivamente, nos termos dos arts. 191 e 387, inciso I, do RIR/80, por se referirem a bens não relacionados com a atividade da empresa. A depreciação sobre os imóveis, no caso, está ainda vedada expressamente pelo que dispõe o art. 199, parágrafo único, letra "b", do RIR/80, como bem observou a Decisão recorrida. A utilização dos imóveis no interesse da empresa não foi comprovada. As próprias alegações de que alguns funcionários utilizariam os imóveis, além dos sócios, não permitiriam a extensão desse uso à caracterização de "colônia de férias" dos empregados da empresa, como pretende a recorrente. Quanto à aeronave, o máximo que se poderia dizer é que elas permitem aos sócios administrarem o conjunto de suas empresas. Esse fato, porém, além de também não comprovado efetivamente, teria que ter seus custos e encargos rateados entre as diversas empresas e atividades desenvolvida pelo grupo, em função dos benefícios e do tempo em que ficou a disposição de cada uma dessas atividades e empresas, tudo devidamente documentado, comprovado e escriturado. Nada disso apresentou a recorrente. Quanto às despesas relativas à lancha e conservação dos imóveis, além de seguirem a mesma linha das despesas com a aeronave, não foram especificamente citadas pela recorrente, em sua defesa.

4 - IMOBILIZAÇÃO DEDUZIDA INDEVIDAMENTE COMO DESPESAS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL.

Preliminarmente, quanto ao ofício atribuído pela recorrente ao Banco Central, cumpre esclarecer que seu nº correto é DIMEC-86/274, e foi expedido pela Diretoria da Área de Mercado de Capitais daquele Banco. Referido ofício em que pese o respeito que a autoridade que o assinou merece, não representa, senão, o ponto de vista daquela Diretoria, naquela oportunidade, não tendo o condão de representar a opinião do Banco Central como um todo, e, ainda que a representasse, não teria o condão de substituir o Conselho Monetário Nacional no seu papel de regulamentar a Lei 6.099/74, papel esse atribuído àquele Conselho em diversos artigos, e para diferentes fins, naquela Lei.



Acórdão nº 103-10.697

No mais, as alegações da defesa são as mesmas encontradas em dezenas de outros processos já apreciados e uniformemente rejeitadas por este Conselho e esta Câmara, sendo exemplos, entre outros, os Acórdãos nºs 101-77.681, 101-77.664, 101-77.629,... 101-77.630, todos de 1988; 103-07.361 e 103-07.384/86; 103-08.311 e 103-08.209/88; 105-1729 e 105-1730/86; 105-2528 e 105-2645/88 ; 105-4489 e 105-4516/90, peço licença para transcrever aqui o voto que proferi, nesse sentido, e que embasa o Acórdão nº 103-10.685 , de 22.10.90:

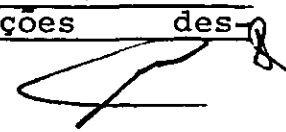
"Embora uma só já fosse suficiente, reúnem-se comumente num mesmo processo as duas razões pelas quais este Conselho considera descaracterizados os contratos como sendo de arrendamento mercantil:

- a) a concentração dos pagamentos das obrigações nos primeiros meses de vigência contratual;
- b) a fixação de um valor residual geralmente 1º 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 reger-se-á pelas normas nela contidas (art. 1º). No artigo 5º, de terminou 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 ar. § 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 "será 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 o prazo durante o qual se possa esperar a sua efetiva utilização econômica" (§ 2º). Dispõe ainda, o referido artigo 12, em seus §§ 2º e 3º, que a Secretaria da Receita Federal publicaria periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais, para cada espécie de bens, e 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 des-



Acórdão nº 103-10.697

ta 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-se 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 DEPRECIÇÃO", "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 arrendamento 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 devem ser recuperados no contrato de arrendamento, os custos de transporte, instalação, seguro e 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 se ja capitalizada.

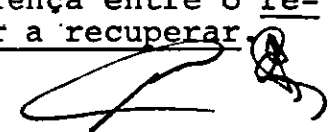
TAXA MENSAL DE DEPRECIÇÃO: 10/84 do inverso do número de anos de vida útil normal do bem arrendado, fixado pela Secretaria da Receita Federal (§ 4º do artigo 193 do Regulamento baixado com o Decreto nº 70.186/75).

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 59, 69 e 1a 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 tudo o prazo contratual, de forma que não só o valor residual para opção de compra, mas também o prazo de vigência contratual sejam compatíveis, a cada momento, quanto às obrigações remanescentes, com o prazo de vida útil também remanescente 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 a 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 6099/74 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. URGEL PEREIRA LOPES, peço vênica para transcrever o seguinte trecho:

"Logicamente, o famigerado valor residual garantido, que funciona como uma espécie de seguro da remuneração global pretendida pela arrendadora fogueira 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



Acórdão nº 103-10.697

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 descaracterizando-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, observam a natureza e as características desse contrato, sob pena de pelo "nomen iuris" de "leasing", ou de arrendamento mercantil, ajustar-se coisa diversa."

RUBENS FOMES DE SOUZA 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:

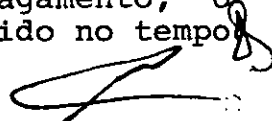
"Os atos, fatos, contratos ou negócios previstos na lei tributária como base de tributação devem ser interpretados de acordo com os seus efeitos econômicos e não de acordo com a sua forma jurídica; este é o princípio básico e dele decorrem os restantes".

ALMICAR ARAÚJO FALCÃO, em seu clássico "FATO GERA - DOR 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 a 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



Acórdão nº 103-10.697

de um tributo (Steuervorteil), isto é adotou-se uma forma economicamente inadequada com o único objetivo de provocar a evasão do tributo (Steuerrumgehunr)."

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, deliberou, então, fazer um contrato de locação do veículo, cobrando do suporte locatário um aluguel correspondente às prestações 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 contrarantes, pretenderem que o Fisco assistia, impassível, a contratação de operações que, embora se revestindo de forma de contrato de arrendamento mercantil, pactuel condições que as descaracterizam daquele tipo de operação, dando cobertura a verdadeiras operações de compra e venda a prazo, como ocorre no presente caso,"

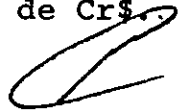
O item 5 do relatório - DESPESAS DEDUZIDAS INDEVIDA



Acórdão nº 103-10.697

MENTE -, não foi contestado, pelo que deve ser mantido. O item 6 - OMISSÃO DE RECEITA -, já foi analisado juntamente com o item de DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS, com proposição de sua exclusão.

À vista do exposto, e do mais que do processo consta, conheço do recurso, por tempestivo, e no mérito dou-lhe provimento parcial para excluir da tributação as parcelas de Cr\$..... 35.994.589,00 e Cr\$ 17.000.000,00 no exercício de 1985, e de Cr\$ 115.638.787.00 no exercício de 1986.



É o meu voto.

Brasília-DF., em 22 de outubro de 1990



JOSE ROCHA

RELATOR