

PROCESSO Nº 13019/000031/88-73

Sessão de 27 de abril de 1994

Acórdão nº 107-1.104

RECURSO Nº 105912 - IRPJ, EX. 1986 e 1987

RECORRENTE: MECÂNICA COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA.

RECORRIDA: Delegacia da Receita Federal em Caxias do Sul/RS

IMPOSTO DE RENDA-PESSOA JURÍDICA
ARRENDAMENTO MERCANTIL

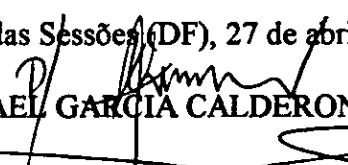
A concentração do valor de prestações no início do contrato, em descompasso com a vida útil do bem, destitui a essência do contrato de arrendamento mercantil e dos princípios em que assenta, convertendo-o, na realidade, em contrato de compra e venda a prazo.

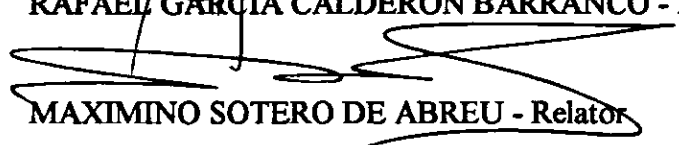
RECURSO IMPROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **MECÂNICA COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA.**

Acordam os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a fazer parte integrante do presente julgado, vencidos os Conselheiros Natanael Martins e Eduardo Obino Cirne Lima, que davam provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), 27 de abril de 1994

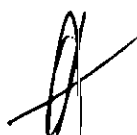

RAFAEL GARCIA CALDERON BARRANCO - Presidente


MAXIMINO SOTERO DE ABREU - Relator

FORMALIZADO EM:

29 ABR 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, NATANAEL MARTINS; EDUARDO OBINO CIRNE LIMA, MARIANGELA REIS VARISCO e DÍCLER DE ASSUNÇÃO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Primeiro Conselho de Contribuintes

PROCESSO Nº 13019/000031/88-73

Acórdão nº 107-1.104

Recurso nº 105912- IRPJ, EX.s 1986 e 1987

Recorrente: MECÂNICA COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA..

Recorrida: Delegacia da Receita Federal em Caxias do Sul/RS

RELATÓRIO

A empresa acima indicada, já qualificada nos autos, recorre a este Conselho pleiteando a reforma da decisão da autoridade de primeiro grau, de fls. 221/229, proferida no julgamento da impugnação à exigência contida no Auto de Infração de fls. 18.

Os trabalhos de fiscalização foram iniciados por Termo de Início de Fiscalização, em 20/04/88, conforme doc. de fls. 01.

A autuação teve por fundamentos as seguintes infrações, continuadas e extensivas aos exercícios de 1984, 1985 e 1986, conforme o Termo de Verificação e Conclusão Fiscal de fls. 14, onde, por igual, está detalhado o enquadramento legal, por item:

Exercício 1984 - base 01/01/83 a 31/12/83

- 01 - Glosa de parte do saldo devedor da Correção Monetária do Balanço, referente à conta "Deprec. Acumulada s/Obras em Andamento", Filial Palmeira das Missões e Passo Fundo, conforme Quadro Demonstrativo de fls. 13

Cr\$ 3.675.822

Exercício 1985 - base 01/01/84 a 31/12/84

- 02 - Infração idêntica ao item 01, acima
03 - Glosa de valores pagos a título de "ágio", na recompra de CPRs-Certificados de Participação em Reflorestamentos de diversas empresas, debitados à conta de "Juros Pagos", por insuficiência de comprovação conf. Quadro Demonstrativo de fls. 08
Valor tributável no exercício

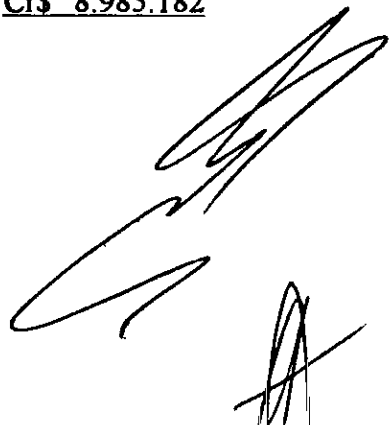
Cr\$ 7.823.530

Cr\$ 1.161.652

Cr\$ 8.985.182

Exercício 1986 - base 01/01/85 a 31/12/85

- 04 - Infração idêntica aos itens 01 e 02, acima, mais correção monetária do balanço, dos bens adquiridos através de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Primeiro Conselho de Contribuintes

PROCESSO Nº 13019/000031/88-73

Acórdão nº 107-1.104

<i>leasing</i> , conf. Quadro Demonstrativo de fls. 13	Cr\$ 44.104.577
05 - Glosa da depreciação do exercício, da conta "Obras em andamento-Filial Palmeira das Missões", conforme Quadro Demonstrativo de fls. 02	Cr\$ 12.392.856
06 - Idem dos valores pagos a título de Arrendamento Mercantil, conf. Quadro Demonstrativo de fls. 03	Cr\$ 94.674.233
07 - Infração idêntica à do item 03, anterior	<u>Cr\$293.561.443</u>
Valor tributável no exercício	<u>Cr\$424.733.109</u>

Exercício 1987 - base 01/01/86 a 31/12/86

08 - Infração idêntica à do item 04, anterior, acrescida da omissão de correção monetária do balanço - período de 02/86 a 12/86 - da conta "Obras em Andamento-Filial Palmeira das Missões, conf. Quadro Demonstrativo de fls. 13	Cz\$ 484.814,69
09 - Infração idêntica à do item 05, relativa ao período de 01/86 a 02/86, conf. Quadro Demonstrativo de fls. 02	Cz\$ 5.559,27
10 - Infração idêntica à do item 06, acima	Cz\$ 175.912,63
11 - Idem à dos itens 03 e 07, conf. Quadro de fls. 08	Cz\$ 216.618,29
12 - Compensação indevida, a maior, do prejuízo fiscal apurado no Exercício 1986, de Cr\$ 424.733.109, corrigido até 31/12/86	<u>Cz\$ 718.719,21</u>
Valor tributável no exercício	<u>Cz\$1.601.624,09</u>

Com referência aos itens 06 e 10, acima e que se referem a contraprestações pagas ao Unibanco Leasing S/A. a título de *leasing*, a glosa decorreu da constatação de que houve concentração de pagamentos do valor do contrato, equivalendo a 90,9% (noventa inteiros e nove décimos por cento) nas primeiras 12 parcelas (meses de 07/85 a 06/86), o que teria caracterizado a operação como "Compra a prestação".

2. Houve impugnação parcial, já que a autuada se conformou, de pronto, com as exigências referentes a depreciações de obras em andamento, correção monetária de sua depreciação acumulada e parte do ágio na recompra de CPR's (fls. 21).

Com respeito à parte impugnada, o fez sob os seguintes argumentos:

- a) Com relação ao ágio na recompra de Certificados de Participação em Reflorestamento - CPRs, entende que os comprovantes que junta ao processo são suficientes para provar que realmente houve pagamento de ágio na aquisição de tais

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Primeiro Conselho de Contribuintes

PROCESSO Nº 13019/000031/88-73

Acórdão nº 107-1.104

participações.

- b) Que o lançamento referente ao *leasing* deve ser anulado, pois os contratos teriam sido elaborados e acordados de acordo com a Lei nº 6.099/74, art. 11, §1º, regulamentado no art. 235 e parágrafos do RIR/80 e através da Resolução nº 980, de 13.12.84, art. 41, do Banco Central do Brasil.

Com referência a esse último item, faz e transcreve comentários, pareceres e jurisprudência dos tribunais, enfocando os seguintes verbetes:

- Noção de *Leasing*
- Das contraprestações assimétricas
- Do valor residual
- Da ausência de prejuízo do Fisco
- Do entendimento do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais.

Requer que lhe seja permitido, caso haja necessidade, comprovação da veracidade de atos emanados de Órgãos Legislativos, Judiciários ou Administrativos eventualmente invocados na impugnação, com as diligências que se fizerem necessárias, inclusive perícias, "protestando pela indicação do louvado, forte no art. 17 do já citado Decreto nº 70.235.

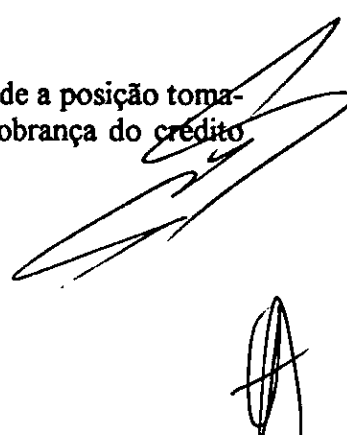
Juntou à impugnação os documentos de fls. 45 a 190.

3. A informação fiscal está às fls. 192/198. Nesta, foi dito pelos informantes que:

- No que se refere à cobrança de imposto sobre ágios na recompra dos CPRs, "em absoluta coerência com os motivos que os levaram a glosar a referida despesa, ou seja, a insuficiência de comprovação, aceitam como perfeitamente válidos os documentos apresentados pela impugnante, apresentados nas vias originais, que comprovam o ágio, pelo que concordam com a retirada das bases de cálculo dos valores de Cr\$ 133.318.159,00 para o exercício de 1986 e de Cz\$ 8.162,48 para o exercício de 1987.

- Quanto ao *leasing*, rebatem todos os argumentos apresentados na impugnação, inclusive quanto ao enquadramento legal, optando pela manutenção integral do crédito tributável a este item.

4. A decisão ora atacada, de fls. 221/229, encampa em sua totalidade a posição tomada pelos fiscais autuantes, conforme informação já comentada, mantendo a cobrança do crédito tributário na parte remanescente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Primeiro Conselho de Contribuintes

PROCESSO Nº 13019/000031/88-73

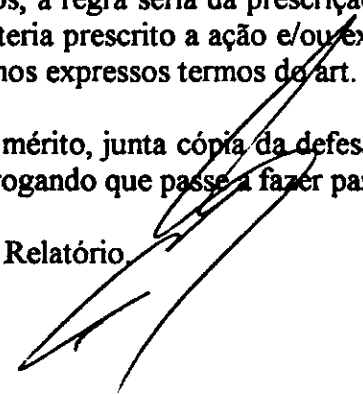
Acórdão nº 107-1.104

5. Em grau de recurso, tempestivamente apresentado, a empresa ingressa neste Colegiado com o requerimento de fls. 234/237.

Preliminarmente, entende que resultou extinto o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, nos termos do art. 173, parágrafo único do CTN. Isto porque, segundo sua interpretação, entre a notificação do Auto de Infração (12/05/88) até a prolação da decisão ora recorrida (13/05/93) decorreram os cinco (5) anos previstos na lei. Que, sendo o prazo contado em anos, a regra seria da prescrição anual. Como o prazo que medeia os dois atos é de 5 anos e 1 dia, teria prescrito a ação e/ou extinguido o direito de o estado apurar seu pretense crédito tributário, nos expressos termos do art. 173, e seu parágrafo único, do CTN.

No mérito, junta cópia da defesa apresentada ante a autuação, para apreciação do julgador singular, rogando que passe a fazer parte integrante e inseparável deste recurso.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Primeiro Conselho de Contribuintes

PROCESSO Nº 13019/000031/88-73

Acórdão nº 107-1.104

V O T O

Conselheiro MAXIMINO SOTERO DE ABREU, RELATOR:

O recurso é tempestivo e deve, pois, ser conhecido.

A manifestação de inconformidade por parte da recorrente vem alicerçada, em preliminar, de alegação de prescrição e/ou decadência e, quanto aos fatos que deram origem ao crédito tributário remanescente, delimitada aos termos contidos no instrumento de impugnação. Nem mais, nem menos.

No que tange à matéria tratada na preliminar, é evidente que houve equívoco por parte da recorrente, por entender, com base no parágrafo único do art. 173 do Código Tributário Nacional, estar "extinto o direito de a Fazenda Pública constituir o CRÉDITO TRIBUTÁRIO", em razão de terem decorridos mais de cinco (5) anos entre a data da notificação do auto de infração e a prolação da decisão monocrática. Pediu, ainda, "vênia para não entrar na discussão acadêmica se a hipótese é de PRESCRIÇÃO ou DECADÊNCIA, já que no caso concreto esta distinção não acarreta consequência relevante ao desate da demanda."

Claro que o problema não se enquadra em qualquer das hipóteses aventadas pela recorrente.

O que diz o dispositivo legal citado:

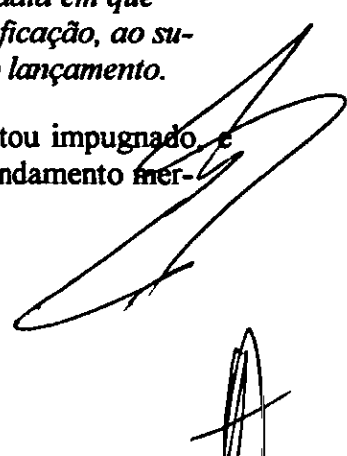
CTN - Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - omissis

II - omissis

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Como se observa, da matéria tributada no auto de infração restou impugnado, e objeto do presente recurso, somente a parte relativa à glosa dos custos com arrendamento mer-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Primeiro Conselho de Contribuintes

PROCESSO Nº 13019/000031/88-73

Acórdão nº 107-1.104

cantil (*leasing*), já que as outras matérias, ou foram acolhidas pela autuada, ou foram comprovadas as operações que haviam dado causa à glosa efetuada pelo Fisco. E referida matéria refere-se aos exercícios financeiros de 1986 e 1987, anos-base 1985 e 1986.

O auto de infração foi lavrado, e, do mesmo, dado ciência à recorrente em 12/05/88, muito distante do alcance do prazo decadencial prescrito no dispositivo invocado.

Na impugnação, outro tinha sido o motivo da arguição de nulidade e que foi rebaixado de forma incontestável pela autoridade julgadora singular.

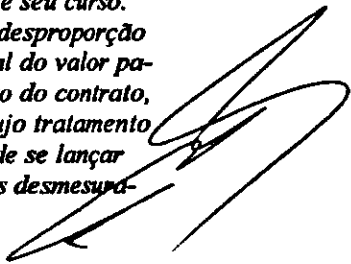
Nestas condições, não há como acatar as preliminares levantadas pela interessada.

No mérito, volta à lide a velha questão da dissimulação de contrato de compras de bens a prazo sob a forma de contrato de "leasing", a que este Conselho já tem se manifestado de forma uniforme e reiteradamente.

No relatório foi dito que a glosa efetuada pelo Fisco se deveu à constatação de que houve concentração de pagamentos do valor do contrato, equivalendo a 90,9%, nas primeiras 12 parcelas (meses de 07/85 a 06/86), o que teria caracterizado a operação como compra a prazo.

Sobre o tópico, assim se expressara a autoridade "a quo";, cujas palavras as tomo como se minhas fossem:

"Consoante os Acórdãos nºs 103.07.361/86 e 103.07.384/86 - DOU de 08/04/88 e 13/04/88, respectivamente, do Primeiro Conselho de Contribuintes, inexistente realmente norma jurídica eficaz no sentido de determinar a uniformidade linear de todas as prestações do contrato de arrendamento mercantil, durante seu curso. Porém, não se pode ir ao extremo de se admitir validamente que a desproporção chegue a uma relação de nove por um (no caso, 90,9%) entre o total do valor pago em prestações nos doze primeiros meses para o restante do prazo do contrato, pena de descaracterização do próprio contrato de arrendamento cujo tratamento tributário beneficiado pressupõe a necessidade e/ou conveniência de se lançar mãos ao mesmo como uma forma válida de não se ter imobilizações desmesuradas."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Primeiro Conselho de Contribuintes

PROCESSO Nº 13019/000031/88-73

Acórdão nº 107-1.104

das e o conseqüente mingramento de capital de giro da empresa. Ora, se paga ela mais de noventa por cento do valor tratado já no primeiro ano, fica descaracterizado o arrendamento, ainda que se possa emprestar certo exagero jurídico em se falar em simulação" (fls. 225).

A exemplo do que vem sendo decidido nesta Casa, entendo que andaram bem as autoridades de fiscalização e julgadora, haja visto o que foi decidido pelos Ac. 107-0.207 e 107-0.506, como exemplo.

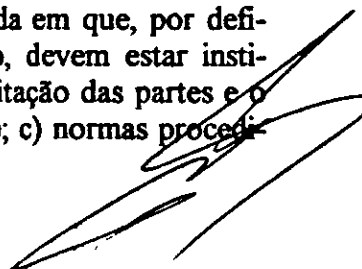
No primeiro dos acórdãos acima mencionados, exatamente o de nº 107-0.207, este Conselheiro já havia se manifestado em caso semelhante, em que a afirmação da recorrente de que inexistia na legislação citada qualquer dispositivo legal estabelecendo um valor mínimo para as contra-prestações devidas pelo arrendatário, no caso de operações internas de arrendamento mercantil, não está totalmente despropositada.

De fato, não existe textualmente, na legislação que introduziu o arrendamento mercantil dentre as operações financeiras, tais condicionantes. Tanto quanto é verdade, também, que a mesma legislação atribui o controle e a fiscalização das mencionadas operações ao Banco Central do Brasil (art. 7º da Lei nº 6.099/74).

Assim, é perfeitamente compreensível, à *prima facie*, que se eleja o BCB como o órgão legalmente competente para decidir sobre cláusulas e estipulações, quanto à sua aceitabilidade perante a legislação do arrendamento mercantil e, por extensão, quanto à legislação tributária.

Mas não é simples assim.

A Lei nº 6.099/74, quando submete as operações de arrendamento mercantil ao controle e fiscalização do BACEN, o faz de forma inquestionável na medida em que, por definição legal, se tratam de operações financeiras, e que, pela mesma razão, devem estar institucionalmente subordinadas àquele Órgão. Por exemplo: a) exame da habilitação das partes e o objeto do contrato (art. 1º, parágrafo único); b) impedimentos (art. 2º e §§); c) normas procedimentais (arts 3º e 4º); d) essencialidades formais e de conteúdo (art. 5º e §§).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Primeiro Conselho de Contribuintes

PROCESSO Nº 13019/000031/88-73

Acórdão nº 107-1.104

Entretanto, os artigos 11 a 15 e seus parágrafos, da mesma lei, ditam claramente normas que implicam em acompanhamento e, até, em intervenção por parte da Receita Federal nos negócios de arrendamento mercantil, vez que tratam de consequências advindas das condições e cláusulas estipuladas pelas partes contratantes, que podem perturbar o equilíbrio conferido pela lei ao contrato, em prejuízo dos resultados das empresas envolvidas no que tange à tributação de resultados pela legislação do Imposto de Rendas das Pessoas Jurídicas.

Estudo sério e responsável exige aprofundamento abrangente e harmonioso de todo o ordenamento jurídico.

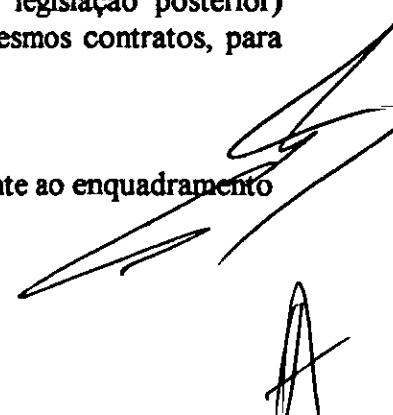
Como se sabe, a Lei nº 4.506/64, com dispositivos em plena vigência, define os contornos, o modelo, os limites de aceitabilidade dos custos e despesas operacionais para fins de alcance tributário, sendo o art. 47 e parágrafos (art. 191 e parágrafos do RIR/80), o paradigma legal dessa tipificação.

Vê-se daí, ao contrário do pensamento e da atitude da recorrente, que existe um comando normativo que restringe, que limita a liberdade do empresário, no seu poder decisório acerca do tipo, da necessidade ou essencialidade dos custos e despesas introduzidos nos seus resultados contábeis.

Também - não é dispiciendo lembrar - com o advento do Decreto-lei nº 1.598/77, que adaptou dispositivos da Lei nº 6.404/76 à legislação tributária, normas rígidas foram implementadas umas, e alteradas outras, no direito objetivo voltado para a tributação do imposto de renda, submissão essa que alcança a todos os atos e fatos administrativos que influam ou possam influir na apuração das bases tributárias.

Entende-se assim que o artigo 7º da Lei nº 6.099/74, submeteu ao BACEN o controle e fiscalização (fiscalização bancária, como operação financeira que é, por definição legal) dos contratos de arrendamento mercantil, sob o aspecto formal (art.s 1º ao 5º, da Lei), enquanto que a legislação tributária (regulamentada pelo Decreto nº 85.450/80 e legislação posterior) submete à Receita Federal a fiscalização sobre as consequências desses mesmos contratos, para fins de apuração do lucro sujeito à tributação.

Ora, tendo em vista a rigidez da legislação tributária no tocante ao enquadramento



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Primeiro Conselho de Contribuintes

PROCESSO Nº 13019/000031/88-73

Acórdão nº 107-1.104

como custos ou despesas operacionais, para fins tributários (Lei nº 4.506, art. 47 e parágrafos, já citados), e diante do novo instrumento jurídico - o contrato nominado de arrendamento mercantil - que pelas suas peculiaridades (misto de aluguel e contrato de compra e venda a prazo) dificilmente se enquadraria nos moldes ou nas características impostas pela citada lei, de necessidade, usualidade ou normalidade, com relação às transações, operações ou atividades da empresa, o legislador, ao redigir a Lei nº 6.099/74, permitiu, através do seu artigo 11, que as contra-prestações pagas ou creditadas por força desses novos contratos pudessem ser consideradas como (ou tidas como, ou reputadas como) custos ou despesas operacionais da pessoa jurídica arrendatária, mesmo a despeito do objetivo da operação referir-se a aquisição de bem de natureza durável, ativável em outras circunstâncias.

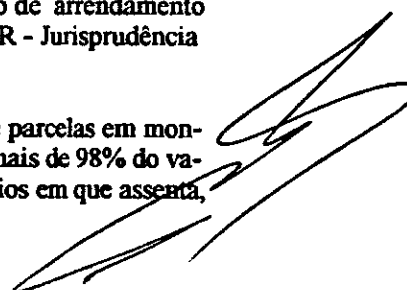
E não se diga que não haveria necessidade dessa disposição contida no art. 11, já mencionado, se não para considerar dedutíveis os pagamentos ou créditos das contra-prestações pagas pela arrendatária.

O presente caso não deixa de ser uma repetição, exatamente como está sobejamente tratado pela jurisprudência firmada neste Conselho, inclusive desta Câmara, dando guarida à tese do fisco e que foi incorporada pela decisão ora recorrida.

Transcrevo aqui algumas, das diversas decisões deste Conselho, todas no sentido de desqualificar a operação como contrato de "leasing", quando pactuado em condições semelhantes às deste processo:

DESPROPORÇÃO DAS PRESTAÇÕES INICIAIS - A concentração do valor das prestações nos doze primeiros meses de modo a atingir cerca de 75% do valor dos contratos, em flagrante desproporção com o preço de aquisição dos bens junto ao fabricante, e das prestações de "leasing", mais ainda, o fato de os prazos dos contratos serem muito inferiores à expectativa do tempo de vida útil dos bens, desvirtuam a essência do contrato de "leasing" e dos princípios em que se assenta, convertendo-se, na realidade, em contrato de compra e venda a prazo, não obstante a roupagem formal de "leasing" financeiro. Indedutíveis, por conseguinte, as prestações pagas a título de arrendamento mercantil (Ac. 101-77.908/88 - DO 09/02/89 e Resenha Tributária, IR - Jurisprudência Administrativa 12.1, pág. 90)

DESVIRTUAMENTO DO CONTRATO - O pagamento de parcelas em montante tal que já nos primeiros doze ou quatorze meses esteja quitado mais de 98% do valor devido desvirtua a essência do contrato de "leasing" e dos princípios em que assenta,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Primeiro Conselho de Contribuintes

PROCESSO Nº 13019/000031/88-73

Acórdão nº 107-1.104

convertendo-o, na realidade, em contrato de compra e venda a prazo, não obstante a roupagem formal do contrato de "leasing" financeiro, sendo indedutíveis, por conseguinte, as prestações pagas a título de arrendamento mercantil. Nesses casos, o preço de compra e venda é o total das contraprestações pagas durante a vigência do arrendamento, acrescido da parcela paga a título de preço de aquisição (Ac. 103-8.117/87 - DO 18/01/88 e Rev. CEFIR, set./90, pág. 44)

CONDIÇÕES DE PAGAMENTO - Caracterizam-se como de compra e venda, nos termos do artigo 235, parágrafo 1º do RIR/80, os contratos que, embora revistam a forma de arrendamento mercantil, pactuem condições de pagamento que contariam, em sua significância econômica, as normas fixadas nos Regulamentos anexos às Resoluções 351/75 e 980/84, do Banco Central do Brasil, cabendo a tributação dos valores das respectivas contraprestações como despesas indevidas (Ac. 105-2.645/88 e 2.716/88 - DO 09/09/88. No mesmo sentido, v. AC.105-2.765/88 e 2.771/88 - DO 16/03/89.

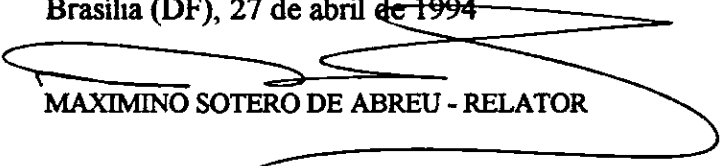
Se mais não transcrevo, é para não causar enfado. Vale, porém, referência aos acórdãos CSRF/01-0.844, CSRF/01-0.929 a 933/89 e CSRF/01-1.265/91, da Câmara Superior de Recursos Fiscais que consolidam esse entendimento.

Pelas razões acima expostas, não vejo motivos para não acompanhar o pensamento da Casa, inclusive por considerar o procedimento da recorrente uma forma abusiva do uso do Direito.

Por tudo isso, conheço do recurso interposto para, no mérito, negar provimento.

É como voto.

Brasília (DF), 27 de abril de 1994


MAXIMINO SOTERO DE ABREU - RELATOR

