



Justiça
ac. CSRF/01.01-126

MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

JRL

Sessão de 13 de agosto de 19 91ACORDÃO Nº 101-81.867

Recurso nº: 98.650 - IRPJ - EXS. DE 1986 a 1988

Recorrente: O.F. SILVA TRANSPORTES LTDA.

Recorrida: DRF EM NATAL (RN)

IRPJ - ARRENDAMENTO MERCANTIL - A fixação de valor residual ínfimo, em flagrante desproporção com o preço de aquisição dos bens junto ao fabricante e das prestações do "leasing", mais a desmesurada concentração dos pagamentos nos primeiros meses dos contratos, além de os prazos contratuais serem muito inferiores à expectativa do tempo de vida útil dos bens, desvirtua a essência do contrato de "leasing" e dos princípios em que assenta, convertendo-o, na realidade, em contrato de compra-e-venda a prazo, não obstante a roupagem formal de contrato de "leasing" financeiro. Indedutíveis, por conseguinte, as prestações pagas a título de arrendamento mercantil.

Rejeitadas as preliminares - Negado provimento ao recurso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por O.F. SILVA TRANSPORTES LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares argüidas e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Cons. Celso Alves Feitosa que votou pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 1991

V.V.

MARIAM SETE

- PRESIDENTE

CANDIDO RODRIGUES NEUBER

- RELATOR

VISTO EM

AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS

- PROCURADOR DA FA

SESSÃO DE:

10 OUT 1991

ZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-
sheiros: Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Francisco de Assis Miran-
da, Cristóvão Anchieta de Paiva, Raul Pimentel e José Eduardo Ran-
gel de Alckmin.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13433/000.044/89-13

RECURSO Nº: 98.650

ACORDÃO Nº: 101-81.867

RECORRENTE: O.F. SILVA TRANSPORTES LTDA.

R E L A T Ó R I O

O.F. SILVA TRANSPORTES LTDA., empresa com sede em Mossoró (RN), foi autuada em função das seguintes irregularidades, conforme descrito no auto de infração e no termo de conclusão de fiscalização, fls. 309/311:

a) Despesas Operacionais

Glosa dos lançamentos efetuados como Custos/Despesa sob a rubrica Arrendamento Mercantil, docs. fls. 43/283, referente às contraprestações pagas para a aquisição de 12 (doze) caminhões, através da BANORTE - Leasing Arrendamento Mercantil S/A:

. Exercício de 1986 - Período-base de 1985:	Cr\$ 668.304.123
. Exercício de 1987 - Período-base de 1986:	Cz\$ 1.907.784,26
. Exercício de 1988 - Período-base de 1987:	Cz\$ 18.902,45

b) Variação Monetária Ativa

Decorrente da diferença apurada entre o valor contratado (prestações fixas) e o valor pago em razão da deflação do Plano de Estabilização Econômica do Governo:

Acórdão nº 101-81.867

- . Exercício de 1987 - Período-base de 1986 Cz\$ 764.971,49
- . Exercício de 1988 - Período-base de 1987 Cz\$ 115.861,44

Enquadramento legal: art. 235, §§ 1º e 2º; e art. 254, I, do RIR/80, c/c o art. 8º do Decreto-lei nº 2.284/86.

Ciência da autuação em 07/04/89, fls. 309/310 verso.

A exigência foi impugnada em 15/05/89, fls. 315/329, mais os documentos de fls. 330/334, dentro do prazo legal, prorrogando do segundo despacho de fls. 313.

Alegou, em síntese, preliminarmente, cerceamento do direito de defesa por não ter os autuantes descrito clara e objetivamente as razões da tributação, relativamente aos contratos de arrendamento mercantil, limitando-se a indicar os §§ 1º e 2º do art. 235 do RIR/80; no item "À procura de um mérito", discorre sobre vários artigos da Lei nº 6.099/74; citando comentários de doutrinadores pátrios a respeito, para concluir que "..., fica difícil a aquilatar qual o dispositivo infringido."; no mérito, quanto à segunda infração, que a fiscalização deveria ter verificado se houve ou não incidência da deflação em todas as contas a receber e a pagar; a impugnante procedeu ao cálculo correto da variação monetária ativa e passiva, aplicando o deflator sobre todos os itens devido do seu patrimônio; requereu: a realização de diligência no seu domicílio para que fossem conferidos os registros contábeis na parte relativa à aplicação do deflator, art. 8º do Decreto-lei nº 2.284/86; e a anulação do processo no resíduo em que não há mérito a atacar, por deficiência da descrição dos fatos referentes ao arrendamento mercantil.

Informação fiscal, fls. 237/340, demonstrando os critérios de autuação na parte relativa à glosa de despesas com arrendamento mercantil e opinando pela exclusão da tributação das parce-



Acórdão nº 101-81.867

las de Cz\$ 764.971,49 e Cz\$ 115.861,44, nos exercícios de 1987 e 1988 respectivamente, referentes às variações monetárias ativas, creditadas na conta 15.6.3 - Aluguel Leasing, reduzindo, desse modo, a conta de despesa, pelo que inexistente a omissão autuada.

Através do parecer de fls. 341/343, foi dada ciência à contribuinte do critério utilizado para a constituição do crédito tributário no que se refere à glosa de despesas de arrendamento mercantil, demonstrado na informação fiscal, sendo-lhe reaberto prazo para nova impugnação, presente nos autos às fls. 345/350.

Argumentou, em síntese, que:

"A empresa, embasada em decisão do Conselho de Contribuintes, restabelece a contenda do cerceamento do direito de defesa, pedindo a nulidade do feito fiscal e, no mérito, faz constar que a razoabilidade dos valores das prestações pagas, previstas na lei nº 7.132/83, referem-se tão somente aos contratos celebrados com entidades domiciliadas no exterior, que não é o caso presente, declarando-se desconhecidora de qualquer dispositivo legal que ampare a autuação pretendida, reconhecendo que no caso, no máximo, pode ter ocorrido elisão, nunca evasão fiscal."

Nova informação fiscal, fls. 353, opinando pela manutenção do crédito tributário, como definido na primeira informação.

Decisão de primeiro grau, fls. 355/362, julgando o lançamento tributário parcialmente procedente, sob a seguinte ementa:

"O arrendamento mercantil realizado em desacordo com a lei nº 6.099/74, modificada pela Lei nº 7.132/83 e normas complementares, desvirtua a essência do contrato de "LEASING", convertendo-o em contrato de compra e venda a prazo. Indutíveis as prestações pagas nessas condições."

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE EM PARTE."

O decisório singular eximiu a contribuinte da tribu-

Acórdão nº 101-81.867

tação sobre as parcelas autuadas a título de omissão de receitas de variações monetárias ativas, nos termos propostos na informação fiscal.

Ciência da decisão em 16/10/90, conforme "A.R." de fls. 364.

Irresignada, a contribuinte, em 01/11/90, interpôs o apelo de fls. 366/377, argumentando, em resumo:

Preliminares:

. o processo ficou parado, engavetado, mais de quinze meses, quando o art. 27 do Decreto nº 70.235/72 concede à autoridade singular trinta dias para julgá-lo; a empresa não pode aceitar este descaso; a multa que lhe foi imposta recai sobre o valor corrigido nos dezessete meses transcorridos, resultando em prejuízo para a recorrente, na medida em que a correção monetária engordava o débito em cascata; requer a anulação da correção monetária incidente sobre esta dívida tributária, no período de dezesseis meses e seis dias em que foi extrapolado o prazo processual;

. argumentou na impugnação que a maior ou menor concentração de prestações no início ou no fim do contrato de "leasing" não refletia na dedutibilidade das contraprestações; lastreou esta assertiva no Ofício DIMEC nº 86/74, de 17/12/86, da Diretoria da Área de Mercado de Capitais do BACEN; o julgador singular não se pronunciou sobre este documento, espinhoso para o lançamento tributário em lide, prejudicando a reclamante que não teve julgado, in totum, seus motivos de defesa;

. outro motivo de nulidade processual do julgamento em primeira instância está em que os processos reflexos não se revestem das exigências do art. 9º do Decreto nº 70.235/72, como se demonstrará nos recursos a eles pertinentes, e nem suas respectivas decisões podem ser resumidas no processo matriz, fazendo-se menção deste, naqueles.

Acórdão nº 101-81.867

No mérito, argumenta em resumo que o cerne da questão está em que o art. 235 do RIR/80 vincula a dedutibilidade das contraprestações pagas a título de arrendamento mercantil à observância da Lei nº 6.099/74; somente quando em desacordo com esta lei é que as contraprestações devem ser ativadas, não podendo o intérprete expandir ou inovar para efeito de agravar a situação do contribuinte perante o imposto de renda; a respeito, cita o entendimento do mestre Ives Gandra da Silva Martins; aportou trecho do artigo publicado no Informativo Dinâmico IOB, abril de 1989, pág. 488, de autoria do Dr. Alberto Borges Queiróz Mergulhão, a seguir transcrito:

"Uma empresa mineira, autuada pela fiscalização, teve descaracterizado seu contrato de arrendamento mercantil, para transformá-lo em venda e compra.

Inconformada com a exigência tributária, a empresa recorreu ao Poder Judiciário, para ver afastada a exigência tributária.

Em Minas Gerais, o Juiz Federal da 12ª Vara, Dr. Sacha Calmon Navarro Coelho, analisando (sic) profundamente a matéria com as mudanças que a questão encerra, concluiu que o Fisco Federal não tem razão em seu posicionamento.

Destacou o julgador que 'ora, o direito brasileiro, como na espécie, não adotou ainda as técnicas de prevenção existente no Direito português. Não cabe ao administrador nem ao Juiz, para o gozo dos Princípios da Segurança e da Legalidade, a tarefa de inibir as oportunidades de elisão em matéria fiscal. É MATÉRIA (sic) SOB RESERVA DE LEI.' (nossos grifos).

'Concluiu-se, portanto, após a análise dos bem lançados argumentos do insigne Magistrado, Dr. Sacha Calmon Navarro Coelho, que a operação glosada pelo Fisco, tida como evasão (deixar de pagar tributo, indevidamente), na realidade reveste-se de todas as formalidades legais, sendo indevida assim a glosa procedida.

Portanto, trata-se, na verdade, de operação enquadrada como elisão fiscal (deixar de pagar

Acórdão nº 101-81.867

tributos com base legal) plenamente factível.'
(nossos destaques).

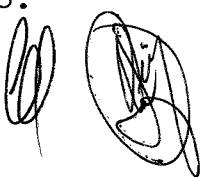
No Boletim IOB nº 25/90, no caderno do Imposto de Renda à página 313, foi publicada a seguinte matéria sobre a fixação do valor residual irrisório.

No julgamento de ação anulatória de débito fiscal contra a União, a Justiça Federal de S. Paulo (4ª Vara, Processo nº 9888837) decidiu em favor do contribuinte, sentenciando que 'a fixação de valor residual irrisório não descaracteriza a operação de arrendamento mercantil, distinta de uma compra e venda a prazo e merecedora de tratamento fiscal mais vantajoso, configurando-se 'in casu', incensurável elisão fiscal, posto que não houve ingresso na relação fiscal, o que só seria possível mercê de estipulação legal...'"

Prosseguiu analisando cada um dos artigos da Lei nº 6.099/74, a exemplo do que fez na impugnação para concluir que não transgrediu nem a norma jurídica superior e nem os dispositivos em grau de funcionalidade inferior, pertinentes.

Finalizou requerendo a nulidade do lançamento tributário, pelos motivos preliminares e meritórios evidenciados.

É o relatório.



Acórdão nº 101-81.867

V O T O

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, relator

O recurso é tempestivo.

Preliminares.

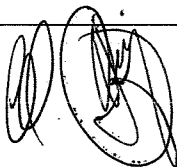
O disposto no art. 27 do Decreto nº 70.235/72 é dirigido à autoridade administrativa encarregada do julgamento em primeira instância à qual compete conciliar a carga de trabalho, com os recursos humanos e materiais disponíveis na repartição, da maneira mais eficaz possível.

A inobservância daquele prazo não gera direitos ao contribuinte, como a pleiteada anulação da correção monetária, no período entre a impugnação e a decisão singular.

Não há previsão legal.

Também não ocorre o alegado prejuízo em virtude da correção monetária do crédito tributário, a qual nada mais representa do que mera atualização do crédito, face à perda do poder aquisitivo da moeda, ou seja, mantém o crédito tributário no mesmo valor em termos reais.

Ademais, a contribuinte poderia ter efetuado depósito voluntário no valor da exigência, o qual seria corrigido monetariamente, aos mesmos índices estabelecidos para o crédito tributário, eximindo-se da incidência de juros e outros acréscimos legais, a teor do disposto no art. 83 do Decreto nº 93.872/86, no art. 4º do Decreto-lei nº 2.323/87 e Instrução Normativa SRF nº 18/86. Tal depósito ser-lhe-ia devolvido, corrigido monetariamente, ao fim do trâmite processual se a decisão lhe fosse favorável, ou, se desfavorável, convertido em renda da União.



Acórdão nº 101-81.867

O fato da autoridade julgadora não ter analisado, especificamente, o Ofício DIMEC nº 86/74 do BACEN, no contexto dos autos, não implica em nulidade da decisão recorrida.

Primeiro porque esse ofício não vincula as autoridades tributárias e, em segundo lugar, porque o julgador forma livremente a sua convicção, com base nos elementos presentes nos autos, a teor do disposto no art. 29 do Decreto nº 70.235/72.

No presente caso, a autoridade julgadora recorrida fundamentou adequadamente sua decisão, declinando as razões do não acolhimento dos argumentos da contribuinte, com apoio na iterativa jurisprudência administrativa a respeito do arrendamento mercantil.

Não ocorreu, no caso, nenhuma das hipóteses de nulidade previstos no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Quanto aos processos ditos reflexos ou decorrentes deste processo matriz, entendo que cada processo guarda sua independência.

Tratando-se de exigência que tem o mesmo suporte fâtico, o decidido no processo matriz estende-se aos processos decorrentes em virtude da íntima relação entre causa e efeito e mesmo por economia processual.

Não vejo como o simples fato do julgador singular fazer menção dos processos reflexos na decisão prolatada no processo matriz, possa implicar em nulidade da decisão.

Os processos reflexos seguem seu trâmite normal, inclusive com decisão singular específica, ainda que, por decorrência do mesmo suporte fático, sejam adotadas as razões da decisão do processo matriz.

Por estas razões rejeito as preliminares suscitadas.



Acórdão nº 101-81.867

Passo ao mérito.

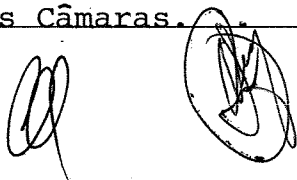
A fiscalização glosou as despesas com arrendamento mercantil, sob o fundamento de que o descumprimento das normas que regem os contratos de arrendamento mercantil ou "leasing" implica em considerar essa operação como de compra e venda a prestação, sendo as despesas deduzidas, pelo adquirente, como custo ou despesa operacional, adicionadas ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, a teor do disposto nos §§ 1º e 3º do art. 235 do RIR/80.

A glosa foi motivada em razão da concentração do valor das prestações nos 12 (doze) primeiros meses; fixação de valor residual ínfimo face à expectativa do tempo de vida útil dos bens.

O Fisco demonstrou na informação fiscal a concentração do valor das prestações nos meses iniciais dos contratos sendo que para os contratos nºs 185.275-2 e 185.380-5, foi amortizado nos primeiros 12 meses mais de 93% do valor do contrato e para os contratos nºs 185.636-7, 185.639-9 e 185.616-2: 99,8%, 99,6% e 99,7%, respectivamente.

A jurisprudência administrativa, a respeito, flui no sentido de que a fixação de valor residual ínfimo, em flagrante desproporção com o preço de aquisição dos bens junto ao fabricante e das prestações do "leasing", além dos prazos contratuais serem muito inferiores à expectativa do tempo de vida útil dos veículos desvirtua a essência do contrato de "leasing" e dos princípios em que se assenta, convertendo-o, na realidade, em contrato de compra e venda a prazo, embora revestido formalmente de contrato de "leasing", sendo indedutíveis como despesas operacionais as prestações pagas a título de arrendamento mercantil.

Este é o entendimento que predomina neste Conselho após inúmeros exames da matéria pelas suas Câmaras.



Acórdão nº 101-81.867

A questão foi apreciada também pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão nº CSRF/01-01.106, de 27/11/90, cujo voto, da lavra do então Conselheiro e Presidente desta Casa, Dr. Urgel Pereira Lopes, leio em plenário para integral conhecimento dos membros da Câmara, e solicito vênica para incorporá-lo ao presente, mediante sua juntada por cópia pela Secretaria desta Câmara, em virtude da profundidade e brilhantismo com que a questão foi apreciada às fls. 04/21 do referido Acórdão.

Refletindo mais sobre a questão ocorreu também que a desconsideração do contrato de "leasing" é tão-somente no que diz respeito à sua repercussão fiscal em razão da ocorrência dos fatos que contrariam a legislação do imposto de renda, como a amortização integral do valor do bem em prazo reduzido em contraste com o seu tempo de vida útil, dentre outros, não significando em hipótese alguma interferência do Fisco no acordado entre as partes.

Ademais, a legislação que disciplina o arrendamento mercantil integra um sistema jurídico-tributário no contexto do qual deve ser interpretada.

Assim, as empresas tributadas com base no lucro real sujeitam-se à observância das disposições das leis comerciais e fiscais, entre outras disposições, a da observância do regime de competência na apuração do resultado do exercício, que engloba os princípios contábeis da realização da receita e do confronto das receita com as despesas incorridas necessárias à sua percepção, dentro dos períodos contábeis, consagrados na legislação comercial (Lei nº 6.404/76, Lei das S/A, § 1º, art. 187, e na legislação fiscal, Decreto-lei nº 1.598/77), para a determinação do lucro líquido do exercício, a partir do qual se determina o lucro real, base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica.

No caso dos autos, a contribuinte computou como despesas operacionais o valor total dos veículos mais os correspondentes encargos do arrendamento em 24 (vinte e quatro) meses, tendo apro-



Acórdão nº 101-81.867

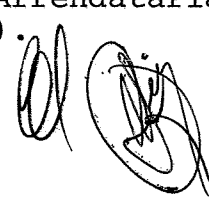
priado em apenas 12 (doze) meses mais de 93% do valor do contrato, em dois casos, e em três outros mais de 99%, sob a forma de contra-prestação de arrendamento mercantil, quando tais despesas deveriam ser apropriadas em 5 (cinco) anos, prazo de vida útil normalmente previsto para tais bens, cujas receitas, de cada um desses exercícios sociais, seriam auferidas mediante emprego dos veículos objetos do arrendamento.

O procedimento adotado implicou em ofensa ao princípio contábil da contraposição das receitas e despesas, majorando as despesas dos primeiros exercícios sociais, do que resultou menor lucro líquido e, por consequência, menor lucro tributável nos respectivos exercícios financeiros.

Por derradeiro, julgo oportuno transcrever excerto do artigo "Essência Versus Forma na Contabilidade", publicado no Boletim IOB nº 25/90, seção "Temática Contábil", páginas 201/202, no qual o autor, após introdução versando sobre a necessidade de a Contabilidade estar atenta à representação dos fatos econômicos, procurando-se mais com a sua substância, essência e verdadeira natureza do que com a forma jurídica de que se reveste, no caso de conflito entre ambas, tomou como exemplo, entre outros, o arrendamento mercantil, in verbis:

"Os bens recebidos em arrendamento no Brasil simplesmente não são ativados. Tratamo-los como se fossem tomados à base de aluguel. Mas nossos arrendamentos, na sua grande maioria, feitos à base de valor residual muitíssimo abaixo do valor de mercado, abrangendo um período que é uma grande parcela da vida útil econômica do bem e com todas as responsabilidades pela manutenção assumidas pelo arrendatário, caracterizam, na verdade, uma compra de fato."

Esses contatos de arrendamento feitos no Brasil são efetivas aquisições financiadas; juridicamente, entretanto, tais operações são consideradas como 'empréstimos' (para uma análise mais completa desse assunto veja-se 'Contabilização do 'Leasing' (Arrendamento Mercantil) na Arrendatária', no Bol. IOB nº 26/88, deste Caderno).



Acórdão nº 101-81.867

Temos aí um típico caso em que estamos dando uma prioridade à forma jurídica, deixando de retratar a realidade econômica. No Brasil ainda estamos fazendo a contabilização do arrendamento mercantil como se fosse um aluguel, quando a substância, a essência e a real natureza dessa operação evidenciam tratar-se de uma compra financiada.

Já vários países vêm obrigando à capitalização desses contratos de arrendamento (Canadá, Reino Unido, Estados Unidos etc.) e o IASC (Comitê Internacional de Princípios Contábeis) está recomendando essa forma enquanto em outros isso é opcional (Austrália, África do Sul etc.). Assim, apesar do disfarce jurídico sob a nomenclatura de arrendamento mercantil, esses países têm dado prioridade à essência econômica desse tipo de contrato, já que há um conflito entre a realidade da operação e a forma jurídica sob a qual se reveste. E com isso vêm esses países obrigando a arrendatária a imobilizar os bens recebidos em arrendamento, registrando o passivo que, no fundo, significa seu financiamento. E as prestações são contabilizadas com sua subdivisão: parte representando amortização da dívida e parte a apropriação dos encargos financeiros (juros). E ainda existe a depreciação sobre o bem ativado.

Com esse tratamento contábil acaba-se então por se dar uma grande ênfase à realidade, ao fato de que esse contrato acoberta uma efetiva operação de compra e venda com financiamento integral da instituição financeira intermediária.

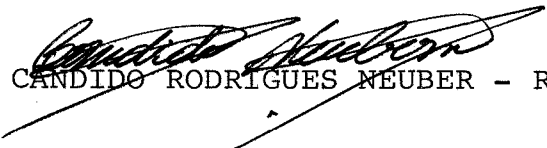
Vemos aí como deve de fato proceder a Contabilidade. Se existe um conflito entre a forma jurídica e a essência do fato, deve-se tratar, nas demonstrações contábeis, o fato do ponto de vista de sua substância econômica. Essas demonstrações devem evidenciar o melhor possível a realidade das coisas, a posição patrimonial, sua mutação e sua evolução e composição. E se existem formalidades jurídicas que mascaram a realidade é obrigação da Contabilidade mostrar a realidade dos fatos." (Os destaques não são do original).

Este entendimento confirma a tese fiscal, tal como posta nos autos, de que sob a roupagem formal de contrato de arrendamento mercantil, na realidade, acoberta-se uma compra e venda de bens à prestação, sujeitos à imobilização e, portanto, insuceptíveis de afetar o resultado do exercício via ~~cômputo como despesas operacionais~~, ficando desse modo ratificada a procedência do lançamento tributário.

Acórdão nº 101-81.867

Conclui-se que a autoridade julgadora em primeira ins
tância decidiu corretamente, face aos elementos presentes nos au
tos e a luz da legislação de regência e da jurisprudência adminis—
trativa pertinente.

Voto pela rejeição das preliminares suscitadas e, no
mérito, pela negativa de provimento ao recurso.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER - RELATOR