



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 1603.000.099/99-51
Recurso n.º : 118.965
Matéria: : IRPJ E OUTROS – EXERCÍCIO DE 1992
Recorrente : BMG LEASING, S. A. – ARRENDAMENTO MERCANTIL
Recorrida : D. R. J. EM BELO HORIZONTE - MG
Sessão de : 21 de fevereiro de 2001
Resolução : 101-02.344

RESOLUÇÃO Nº 101-02.344

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BMG LEASING S.A. – ARRENDAMENTO MERCANTIL

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, converter o julgamento em Diligência, nos termos do Relatório e Voto que passam a integrar o presente Julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 MAR 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: KAZUKI SHIOBARA, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SANDRA MARIA FARONI, RUBENS MALTA DE SOUZA CAMPOS FILHO (Suplente convocada), LINA MARIA VIEIRA e CELSO ALVES FEITOSA.

Processo nº. :13603.000.099/99-51
Resolução nº. :101-02.344

RELATÓRIO E VOTO

BMG LEASING S.A – ARREDAMENTO MERCANTIL, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C.N.P.J. – MF sob o n.º 34.265.561/0001-34, não se conformando com a decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte – MG que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve, parcialmente, os créditos tributários formalizados através dos Autos de Infração abaixo identificados, recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

O presente Processo originou-se de Autos de Infração lavrados contra a Recorrente em 14/05/97, nas áreas do I.R.P.J. (fls. 300/304) e Contribuição Social sobre o Lucro (fls. 308/313) Finsocial Faturamento (fls. 314/318) e Programa de Integração Social (fls. 319/323).

As irregularidades apuradas pela Fiscalização, que ensejaram os lançamentos de ofício, encontram-se assim descritas no Auto de Infração lavrado na área do I.R.P.J.:

**"1 – OMISSÃO DE RECEITAS
OMISSÃO DE RECEITAS**

Omissão de receita no montante de Cr\$ 1.961.354.704,49 apurada conforme Termo de Verificação Fiscal, peça integrante do presente Auto de Infração, caracterizada em função da não aceitação dos lançamentos contábeis escriturados como "Lançamentos de Ajustes" ou "Reclassificação contábil", que do ponto de vista fiscal extrapolam acréscimos e/ou decréscimos das contas relativas a Operações de Arrendamento Mercantil quando para efeito da análise segregamos as contas por sua natureza em credoras e devedoras.

EXERCÍCIO OU FATO GERADOR	VALOR APURADO	%MULTA
06/1992	1.125.404.349,61	75,00

Processo nº. :13603.000.099/99-51

Resolução nº. :101-02.344

ENQUADRAMENTO LEGAL:

Artigos 157 e parágrafo 1º; 174; 175; 178; 179; 387; inciso II do RIR/80, Lei 6.099/74, Lei 7.132/83 e Portaria MF 376-E/76, 567/78 e 140/84.

2 – OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS.

GLOSAS DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS

Glosa Variação Monetária decorrente da diferença a maior do Lucro Inflacionário, resultando em Redução da Provisão Imposto de Renda Sobre Lucro Inflacionário Diferido, acarretando em repercussão, despesa ilegítima a título de Variações Monetárias Passivas."

Conforme cópias Auto de Infração, processo 13.603-000.790/93-11 e 13.603-000.689/95-41, e respectivos Termos de Verificação Fiscal, cujas cópias constituem peças integrantes do presente lançamento, pelas fls. 98 a 148, na determinação do lucro real, relativo aos períodos base de 1989 e 1990, ficou caracterizada e formalizada a autuação por Diferimento a maior de Lucro Inflacionário, tal implicando a retificação de ofício dos valores declarados no Anexo 2 e Quadro 14 da Declaração Rendimentos, referentes ao Lucro Inflacionário Realizado, Lucro Inflacionário do Período Base – Parcela Diferível e por consequência no saldo do Lucro Inflacionário Acumulado a Tributar (registrado no LALUR, fls. 84 e 89) para os valores registrados nos subitens IV.c e IV.d do Termo de Verificação Fiscal, cópia fls. 108 e subitens V.II.5 e V.II.6 do Termo de Verificação Fiscal, fls. 147 importando para a devida caracterização dos fatos, base para o presente lançamento, destacar que o lançamento do Lucro Inflacionário Diferido a maior resultou na retificação do saldo do Lucro Inflacionário a tributar em 31.12.90 de Cr\$ 2.297.024.725,5 para Cr\$ 654.958.774,99 (= saldo conforme item V.II.6, fls. 147 = 1.415.514.966,05 – 760.556.191,26).

Portanto de tal decorre também a retificação de ofício da PROV. IRPJ s/ LUCRO Inflacionário, logo:

“- Saldo Lucro Inflacionário Acumulado em 31.12.90	
retificação de ofício	Cr\$ 654.958.774,99
- Provisão IRPJ s/ saldo Lucro Inflacionário	
Retificação de ofício	Cr\$ 291.626.205,73

O diferimento a maior do Lucro Inflacionário acarretou a constituição de uma Provisão, IRPJ Diferido a maior e por via de consequência, em redução da Provisão IRPJ s/ Lucro Real na proporção sobre a determinação do resultado do período base de 1991, na medida em que também ficou majorada a despesa apropriada a esse resultado a título de

Processo nº. :13603.000.099/99-51

Resolução nº. :101-02.344

Varição Monetária Passiva, em contrapartida da atualização da referida Provisão IRPJ majorada, logo:

- Saldo 31.12.90

Provisão s/ Lucro Inflacionário retificada de ofício Cr\$ 291.626.205,73

Variações Monetárias Passivas a apropriar Cr\$ 1.390.544.971,11
(291.626.205,73 / 103,5081) x 597,06 – 291.626.205,73

Variações Monetárias Passivas apropriadas em contrapartida
atualização Prov. s/ IRPJ Conta 0200494300020027

(cópias Razão, fls.) Cr\$ 4.978.421.404,44

Variações Monetárias Passivas glosadas Cr\$ 3.587.876.433,30

EXERCÍCIO OU FATO GERADOR	VALOR APURADO	% MULTA
1992	3.587.876.433,30	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL:

Artigos 157 e parágrafo 1º; 191 e parágrafos; 254, inciso II e parágrafo único; e 387, inciso I; do RIR/80.

3- AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO.

ADIÇÕES

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO LUCRO REAL

Segregação Ajuste Circular BACEN Nº 1.429/89

Pelo ADN 34/87, os procedimentos decorrentes dos ajustes CTRC, BACEN 1.429/89, não poderão alterar os efeitos tributários, decorrentes da aplicação dos atos legais que disciplinam a determinação do Lucro Real das Sociedades de Arrendamento Mercantil (Leis 6.099/74, 7.132/83 e Portarias MF 376-E/76, 567/78 e 140/84) portanto, devendo ser segregados contabilmente.

No exercício 1992, período base 1991, apuramos os seguintes valores, que não foram segregados na determinação do Lucro Real:

Variações Monetárias Ativas:

- Variação Monetária Ativa decorrente atualização

Crédito tributário – conta 188250020017 Cr\$ 464.655.968,07

- Crédito Tributário Correção Monetária Complementar

Lei 8.200/91 – conta 188250020042 Cr\$ 2.306.349.904,14

- Crédito Trib. Prej. Fiscal – conta 188250020042 Cr\$ 788.911.783,36

Total Variação Monetária Ativa a Excluir Cr\$ 3.559.917.655,57

Correção Monetária do Balanço:

Débito referente Correção Monetária Insuficiência

Depreciação – conta 232400050010 Cr\$ 1.381.404.395,45

- Débito Correção Monetária Especial Insuficiência

Depreciação – conta 232400050057 Cr\$ 5.185.125.469,15

Processo nº. :13603.000.099/99-51

Resolução nº. :101-02.344

Total Correção Monetária devedora a adicionar Cr\$ 6.539.529.864,60

AJUSTE LUCRO REAL – ADIÇÃO CR\$ 2.979.612.209,03

EXERCÍCIO OU FATO GERADOR	VALOR APURADO	% MULTA
1992	2.979.612.209,03	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL:

Artigos 154; 157, parágrafo 1º; 173; 242; 243; e 387, inciso I, do RIR/80”

Quanto às exigências decorrentes verifica-se haverem sido exigidas:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

As infrações enunciadas nos itens I e II relativos ao imposto de renda da pessoa jurídica. Enquadramento legal: art. 23 da Lei nº 8.212/91.

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL

A infração enunciada no item I relativo ao imposto de renda da pessoa jurídica. Enquadramento legal: art. 1º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.940/82; arts. 16, 80 e 83 do Regulamento do FINSOCIAL, aprovado pelo Decreto nº 92.698/86.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS

A infração enunciada no item I relativo ao imposto de renda da pessoa jurídica. Enquadramento legal: art. 3º, alínea “b”, da Lei Complementar nº 7/70; art. 1º, § único, da Lei Complementar nº 17/73; art. 2º, inciso IV, alínea “b”, da Lei nº 8.218/91.”

A decisão singular assim resume a peça de impugnação:

Tendo sido intimado em 14 de maio de 1997, em 13 de junho de 1997 o sujeito passivo contestou todos os lançamentos, mediante instrumentos de impugnação separados, um para cada dos autos de infração sobreditos. Compendiam-se adiante suas razões. Haja vista que a peça que versa na exigência de imposto de renda da pessoa jurídica encerra inteiramente o conteúdo das demais, salvo a referência a legislação específica de cada tributo, o resumo seguinte, naquela baseado, sem incorrer em reiterações desnecessárias, vale para todas.

O impugnante, após reproduzir passagens do auto de infração, censura a sua autora, por ter mencionado de forma genérica e imprecisa legislação supostamente infringida. Isto contraria o disposto no art. 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72.

Esclarece que os lançamentos denominados “ajustes de saldo” têm a finalidade de demonstrar, no final de cada mês, que os valores contabilizados nas contas patrimoniais estão perfeitamente ajustadas ao estado atual dos diferentes contratos de arrendamento em andamento. Não representam efetivos ajustes, pois constituem meras reclassificações contábeis e envolvem apenas contas de natureza patrimonial, sem repercutir na demonstração de

resultado do período-base. Provavelmente decorrem da nomenclatura as suspeitas da fiscalização, visto que no linguajar contábil a palavra "ajuste" se associa a contrapartida no resultado do exercício, mas não é esse o caso dos ajustes de que se trata. Os lançamentos contábeis estão corretos, e, se assim não os reputou a autoridade fiscal, foi por falta de análise das respectivas contrapartidas. Estas comprovam sua condição de mera reclassificação de valores que se não devem comunicar ao resultado do período-base, do contrário se estariam lançados em dobro valores relativos a arrendamentos a receber já vencidos. Esses valores, consoante inciso I da Portaria nº 140/84, só devem ser apropriados ao resultado quando passam a ser exigíveis contratualmente do arrendatário.

.....

Figura um exemplo completo de lançamento, discriminando as diversas contas que dele participam e atribuindo-lhe valores hipotéticos.

.....

Argüi que a autora do feito, para formar sua opinião, selecionou registros aleatórios, atendo-se a suas contrapartidas somente em alguns casos, e ainda assim de forma parcial.

.....

Argumenta que, à luz do art. 43 do Código Tributário Nacional, o qual define a hipótese de incidência do imposto de renda, em momento algum os lançamentos dos "ajustes de saldo" em causa inibem o surgimento da obrigação tributária. Tampouco importam aquisição de disponibilidade econômica nem acréscimo patrimonial. Não caracterizam, enfim, omissão de receita.

Cita Alfredo Augusto Becker, para afirmar que, por falta dos pressupostos legais, os valores relativos às reclassificações não devem compor a base de cálculo do imposto de renda. E para eliminar qualquer incerteza a respeito da lisura do procedimento da empresa, apresenta uma análise abrangente dos saldos das contas que envolvem operações de arrendamento mercantil, salientando as contas de arrendamentos a receber e rendas a receber. Propõe-se também combater o raciocínio dedutivo empregado pela autora do feito, o qual a tem levado a cometer o seu erro de interpretação. A jurisprudência do Conselho de Contribuintes não aceita como meio de prova o raciocínio dedutivo para caracterização de omissão de receita.

.....

Para comprovar a adequação dos registros contábeis controversos, anexa à impugnação um quadro em que se demonstra, mês a mês, a conciliação das contas em causa com os relatórios de informática. Proporciona então, selecionando os dados de janeiro como amostra, explicações a respeito de como interpretar o quadro.

.....

No tocante à acusação de que teria sido contabilizada variação monetária passiva excedente, argumenta que, não importa qual a apreciação que se faça da provisão para o imposto de renda sobre o lucro inflacionário, o comportamento da empresa é legítimo. É que a constituição da provisão, ao reduzir o resultado do exercício, reduz em igual montante a correção monetária do balanço que se apuraria no exercício seguinte. A variação monetária

Processo nº. :13603.000.099/99-51

Resolução nº. :101-02.344

passiva computada neutralizou os efeitos da "correção monetária devedora do resultado". O fisco apenas aponta as conseqüências que justificam a autuação. Mas ainda que tal despesa fosse indevida, em seu lugar devia ser contabilizado, em valores idênticos, o efeito de correção monetária devedora do balanço encerrado no ano anterior e irregularmente diminuído. Considerando as ementas de dois acórdãos do Conselho de Contribuintes, conclui-se, por analogia, que também é esse o entendimento do órgão. Igual opinião expressa a ementa do Parecer Normativo CST nº 07, de 16 de agosto de 1985. Em nenhuma hipótese a variação monetária passiva poderia sujeitar-se à glosa fiscal. Enfim, a imputação de provisão indevida de imposto de renda somente poderia ser verdadeira caso o processo administrativo relativo à autuação anterior já se tivesse encerrado com a aprovação do trabalho fiscal.

Pondera, a respeito da terceira infração constante da peça fiscal, que é fruto da falta de compreensão dos fatos pela autora do feito. Ela não teria formalizado a exigência, se tivesse notado que a conta 6.181.0002.20059 – Correção Especial Lucros Prejuízos Acumulados – engloba todos os efeitos decorrentes da correção monetária complementar relativa à diferença entre o IPC e o BTN, inclusive o saldo credor da correção monetária da Lei nº 8.200, malgrado ter a referida conta apresentado saldo final devedor.

Reputa descabido o entendimento da agente fiscal, para a qual a correção monetária, a comum e a especial, das contas de insuficiência de depreciação deveria ser adicionada ao lucro líquido na apuração do lucro real. No final das contas, em que pese a todas as demais alegações do termo de verificação fiscal, é nessa opinião que se baseia o terceiro item do auto de infração. A Circular BACEN nº 1.429, de 20 de janeiro de 1989 regula a determinação das superveniências e insuficiências de depreciação. De acordo com o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional – COSIF, as contas de superveniência e insuficiência integram o Imobilizado de Arrendamento, subdivisão do Ativo Permanente. O art. 4º do Decreto nº 332, de 04 de novembro de 1991, manda corrigir, por ocasião da elaboração do balanço patrimonial, todas as contas do ativo permanente, ente outras. Além da correção normal, também a complementar, atinente à diferença entre o IPC e o BTNF, deveria seguir as mesmas regras, salvo no concernente à forma de sua tributação. Por fim, a legislação fiscal não restringia a dedução de nenhuma despesa decorrente da correção monetária de balanço, nem quando se tratasse de empresa de arrendamento mercantil. Por conseguinte, o fisco, não aplicando corretamente a legislação, confundiu as normas prescritas para o lançamento originário das superveniências e insuficiências com suas respectivas correções monetárias. Aquelas são não tributáveis e indedutíveis, e assim foram tratadas pela empresa; estas são perfeitamente dedutíveis ou tributáveis. Tal afirmação é confirmada pela falta de previsão legal que a contrarie.

Apreciando a impugnação apresentada, o Dd. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte – MG, julgou a Ação Fiscal parcialmente procedente, consoante Decisão de fls. que ostenta a seguinte ementa:

“IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA E OUTROS

ARRENDAMENTO MERCANTIL – OMISSÃO DE RECEITAS – Redução não justificada dos saldos das contas que registram as rendas futuras com operações de arrendamento mercantil caracteriza omissão de receitas.

VARIAÇÃO MONETÁRIA – PROVISÃO CONSTITUÍDA EM PERÍODO ANTERIOR – Admite-se a dedução, como despesa de variação monetária, do valor decorrente da atualização monetária de provisão constituída em exercício anterior, ainda que indedutível a despesa com sua própria constituição, mas é ilegítima a dedução da importância resultante da atualização da parte da provisão calculada errônea ou indevidamente.

AJUSTES DETERMINADOS PELO BANCO CENTRAL – CORREÇÃO MONETÁRIA – Às instituições financeiras é permitido adaptar a escrituração às normas do Banco Central. Mas se a adaptação implicar apuração de resultado diferente do prescrito pela legislação tributária, tanto a respectiva diferença como a sua correção monetária devem ser segregadas em contas de ajuste, de sorte que não se reflitam no lucro real.

LANÇAMENTOS DECORRENTES - Se nenhuma razão de ordem jurídica lhes recomenda tratamento diverso, e tendo todos por substrato os mesmos fundamentos materiais, o julgamento do lançamento de imposto de renda da pessoa jurídica aproveita aos lançamentos ditos dele decorrentes.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.

Os fundamentos apresentados pela R. Autoridade *a quo* estão expostos na Decisão, às fls. ..., cujos trechos principais transcrevemos a seguir:

“Antes de contestar a veracidade da primeira acusação que lhe faz a peça fiscal, o impugnante queixa-se que esta, em vez trazer a discriminação individual dos artigos infringidos, contém menção genérica de textos legais, o que ofenderia o disposto no art. 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72. Não obstante, não houve prejuízo para a defesa, porque as leis em causa (Lei nº 6.099/74, Lei nº 7.132/83, Portaria MF nº 376-E/76, Portaria MF nº 564/78 e Portaria MF nº 140/84) constam de poucas disposições e todas elas tratam duma só matéria, a contabilização e a tributação das operações de arrendamento mercantil. Como para esta matéria convergem todas as divergências entre o fisco e o contribuinte, decerto a autora do feito significou que aqueles textos legais como um todo foram desrespeitados, ou que ao menos o comportamento adotado pela empresa não encontra neles respaldo. Em semelhança quadro não incorre em nulidade o auto de infração que, em vez de enumerar seus artigos, a menciona como um todo.

.....

As contas nas quais se fizeram os controvertidos registros pertencem a dois grupos que se intitulam arrendamentos a receber e rendas a apropriar. Essas contas servem para registrar o volume de receita que os contratos de arrendamento gerarão até o seu encerramento. A simples assinatura do contrato não obriga a empresa arrendadora a reconhecer desde logo nenhuma receita. Isto só ocorre à medida em que o contrato vai sendo executado, isto é, à medida em que vão vencendo as contraprestações devidas pelo arrendatário.

.....

Assim, quando um contrato de arrendamento é celebrado, a soma total das contraprestações que o arrendatário se compromete a pagar é lançada numa das contas do grupo arrendamentos a receber, cujo saldo é sempre devedor. A contrapartida desse lançamento é registrada numa conta do grupo renda a apropriar, cujo saldo é sempre credor, que desse modo funciona como retificador do conjunto de contas anterior.

Vencida a contraprestação, seu valor é contabilizado numa conta de receita, independente de seu pagamento; ato contínuo igual soma é baixada da conta adequada do grupo rendas a apropriar. Coincidindo vencimento e pagamento, opera-se a diminuição da respectiva cifra em arrendamentos a receber. Se não, surge um crédito vencido da empresa, cujo valor permanece em conta qualquer do grupo arrendamentos a receber. Em caso de mora, pois, ocorre um desequilíbrio entre este último conjunto de contas e o de rendas a apropriar, pois a baixa naquele se adia até quando se efetuar a liquidação da contraprestação. Daí se segue que a movimentação dessas contas interessa sobretudo ao resultado da empresa, porque uma baixa em seu saldo pode significar vencimento de uma contraprestação, hipótese que obriga o reconhecimento de receita. Embora não se estabeleça conexão imediata e necessária entre diminuição dos saldos das contas e efetivação de receita, a estreita correlação entre os dois eventos torna lícito ao fisco exigir que o contribuinte circunstancie e documente as reduções dos montantes atribuídos a essas contas, quando eventualmente não haja contrapartida de reconhecimento de receita.

.....

É importante salientar que a reclassificação, no caso de inadimplemento, não envolveria as contas de renda a apropriar, se a autoridade monetária não exigisse que, na hipótese de atraso maior que certo tempo, todas as obrigações dum devedor em mora seja deslocadas para nova conta, até mesmo as vincendas. Ou

seja, nos casos de mora prolongada, é preciso reclassificar não apenas os débitos vencidos, mas também o valor do contrato como um todo. Todavia, no que toca a rendas a apropriar o deslocamento só abrange as contraprestações vincendas, e nunca as já vencidas, porque estas últimas então já deverão ter sido baixadas e contabilizadas como receita efetiva.

Houve, porém, diversos ajustes em que se contrapuseram contas de natureza credora e devedora. Algumas vezes o registro consistiu em lançar certa importância a débito de conta devedora e, em contrapartida, igual montante a crédito de conta credora; em conseqüência, o saldo total de ambos os grupos de contas aumentou. Outras vezes o registro de ajuste produziu efeito inverso, isto é, acarretou diminuição no saldo total de ambos os grupos, porque se creditava conta devedora enquanto conta credora recebia um débito.

O que a autora do feito tributou como omissão de receita foram os ajustes que acarretaram redução ou baixa no saldo das contas de arrendamentos a receber ou de rendas a apropriar, em relação aos quais não encontrou lançamento correlato de reconhecimento de receita.

.....

Com efeito, é indubitável que os registros que redundaram em redução do saldo das contas de arrendamento não encerram características de simples reclassificação, pelas razões expostas nos parágrafos precedentes. A justificativa do contribuinte, portanto, revela-se incongruente. Tampouco se admite que relatórios de informática, que trazem números englobados e não discriminam individualmente as operações a que se referem, possam substituir os documentos e os históricos dos lançamentos, elementos indispensáveis para conferir validade à escrituração. Pois, pelos exemplos da escrituração da empresa constantes nos autos e concernentes aos discutidos ajustes, quer no diário, quer no livro razão, se verifica que os lançamentos se lavraram com inscrições extremamente concisas, quase cifradas; a escassez de dados é tal que não permite a identificação da operação nem da causa dos ajustes. Isto redobrava a necessidade de que as baixas se fizessem acompanhar de documentação, assim como de que a *escrituração contasse com livro auxiliar em que se deixasse claro o motivo de não ter havido reconhecimento de receita*. Não vale invocar divergências entre a escrituração e relatórios de informática com o intuito de convalidar os ajustes. Primeiro, porque relatórios de informática, gerados no âmbito interno da própria empresa, não se reputam documentos em sentido estrito; segundo, porque é a informática que auxilia à contabilidade, e não esta que se subordina àquela, do contrário haveria absurda inversão de funções. E qualquer registro dessas contas

não prescinde de documentação idônea, sobretudo em face do disposto no art. 174, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, e também por consistirem elas num como que repositório de receita virtual, sujeita à tributação do imposto tão logo se efetive.

Por conseguinte, a exigência fiscal decorre da falta de documentos e de esclarecimentos os quais incumbia ao contribuinte obrigatoriamente providenciar. Note-se que no curso da ação fiscal lhe foram dadas duas oportunidades de o fazer, e outra vez no ensejo da vertente impugnação, todas baldadas.

.....

Examinando os lançamentos declara a decisão singular que os seus históricos são bem sibilinos, tanto que sem esclarecimentos adicionais é impossível entender o propósito do registro, assim como lhes avaliar a correção. Verifica-se, primeiro que a auditoria selecionou todos os lançamentos em cujos históricos aparece a palavra ajuste. Quem lançar os olhos nas cifras consignadas no termo de verificação ficará, à primeira vista, quiçá um tanto perplexo, mas isto é provocado pelo fato de que muitos lançamentos são múltiplos, daqueles que contabilmente se designam como do quarto tipo, isto é, com mais de uma conta tanto no lado do crédito como no lado do débito; logo não há equivalência exata de cada partida, de sorte que para perfazer a equação é mister considerar todas em conjunto.

.....

.... a fiscalização atuado com acerto. Todavia, o trabalho fiscal não está, no tocante à apuração da base de cálculo, isento de falhas. Vimos que, de início, estando os pagamentos das contraprestações em dia, o total das contas do grupo "arrendamento a receber" e do grupo "rendas a apropriar de arrendamentos" correm parelhos. Sobrevindo atrasos, porém, acabam por distanciar-se, porque no vencimento sempre se procede à baixa no grupo de "rendas a apropriar" (em contrapartida do reconhecimento da receita), ao passo que a baixa na conta correlativa de "arrendamentos a receber" aguardará até o efetivo pagamento. Assim, enquanto qualquer diminuição não justificada no grupo de "rendas a apropriar" tem como implicação omissão de receita (uma vez que o contribuinte não apresentou hipótese plausível que o contradissesse), com a mesma certeza não se pode dizer que quaisquer baixas no grupo arrendamentos a receber caracterizam igual infração. Para considerar estas últimas omissão de receitas, seria preciso verificar antes que não houve, por exemplo, transferência do valor baixado para conta diversa que represente crédito da empresa, ainda que não

integrante do grupo arrendamentos a receber. Os elementos dos autos não propiciam, quanto a esse aspecto, uma conclusão segura. Em conseqüência, o critério do fisco para determinação da receita omitida, pelo qual, confrontando, a cada mês, a soma das baixas das contas credoras com o total das baixas das contas devedoras, tomou como omissão de receita indistintamente o maior valor, não pode ser aceito. O certo é adotar, em qualquer caso, as baixas em rendas a apropriar, ainda que em determinados meses estas sejam inferiores às baixas em arrendamentos a receber. Os valores apurados em relação ao item em apreço do auto de infração, pois, ficam assim recompostos:

.....(Omissis).....

Quanto a segunda das infrações consignou-se a autoridade recorrida que

Ação Fiscal anterior que abrangeu os anos-base de 1989 e 1990 apurou excesso de lucro inflacionário. Os processos nºs 13.603-000.689/95-41 e 13.603-000.790/93-11 instauraram-se para permitir a tramitação dos lançamentos de ofício fundados na imputação desse fato. Como consectário da exigência fiscal, o lucro inflacionário acumulado diminuiu na mesma proporção. Como a empresa escritura provisão para o pagamento do imposto incidente sobre o lucro inflacionário diferido, aquela redução causa diminuição equivalente no valor de tal provisão. Segue-se então que a variação monetária passiva produzida pela atualização provisão deve contrair-se na mesma medida. O fisco, com base nesse raciocínio tributou a diferença correspondente à despesa de variação monetária que afinal se revelou excessiva.

.....

Em virtude do cálculo errôneo do lucro inflacionário, por parte do contribuinte, certa fração do lucro, que deveria ser imediatamente tributada, foi indevidamente diferida. Se não tivesse havido a irregularidade, o montante indevidamente diferido sofreria a incidência do imposto de renda naquela mesma ocasião. Seu valor seria, então, incluído na provisão para pagamento do imposto de renda e baixado tão logo se operasse o recolhimento, em contrapartida da conta do ativo circulante de onde provieram os recursos. Em conseqüência do diferimento excessivo, contudo, a provisão do imposto sobre o lucro inflacionário permaneceu indefinidamente no balanço, gerando variação monetária ilegítima. É certo que em ambas as hipóteses haveria a constituição de provisão, a qual repercute igualmente no patrimônio líquido, mas, no caso da provisão do imposto por pagar no próprio exercício, esta é normalmente baixada poucos meses após o encerramento do exercício.

A diferença em relação à provisão constituída regularmente é óbvia. Nesta, como o prejuízo não se confirmou até o próximo encerramento do exercício, é lícito que à sua atualização corresponda uma despesa dedutível, porque caso não fosse constituída seu valor teria integrado o patrimônio líquido. O mesmo não se dá com o excesso de provisão para o imposto sobre o lucro inflacionário diferido, pois seu valor em verdade devia ter sido de imediato submetido à tributação. O Parecer Normativo CST nº 7, de 16 agosto de 1985, cujo assunto é a dedutibilidade da correção monetária da provisão para perdas prováveis na aquisição de investimentos, a que alude o impugnante, não serve a seus interesses, pois vale para os casos de constituição regular de provisão, e não às anormalidades tais como a de que ora se trata. Tampouco lhe auxiliam as ementas de decisões do Conselho de Contribuintes por ele transcritas. Referem-se os acórdãos a processos nos quais a exigência foi baseada na falta de constituição da provisão do imposto sobre o lucro diferido, e não no excesso dessa mesma provisão.

Cumprе ponderar ademais que, ao contrário do que advoga o impugnante, para exigir obrigações tributárias que são conseqüências de lançamento anterior, não há necessidade de aguardar o encerramento do contencioso administrativo instaurado pela impugnação de feito precedente.

.....

....para obter a diferença tributada, o fisco levou em conta, além dos reflexos do lançamento relativo ao processo nº 13.603-000.689/95-41, também os do de nº 13.603-000.790/93-11. Enquanto a exigência daquele, em julgamento de primeira instância, foi declarada procedente, a deste último foi anulada, por padecer vício formal insanável. Cópias anexas de ambas as decisões certificam-no. Logo, há mister de excluir da base de cálculo as importâncias originárias do lançamento anulado. E não é só. Se, por um lado, a ação fiscal do processo nº 13.603-000.689/95-41 tributou a soma que o contribuinte havia indevidamente diferido como lucro inflacionário, por outro lado, nos períodos subseqüentes, a quantia tributada pela empresa pela realização do lucro inflacionário acumulado passa a apresentar um excedente, que devia ter sido compensado pelo fisco ao efetuar o levantamento do crédito tributário em ações fiscais posteriores. Porém, a autora do feito assim não procedeu. No demonstrativo abaixo efetua-se o acerto da base de cálculo, levando em conta tanto a anulação do lançamento do processo nº 13.603-000.790/93-11 como as compensações que deviam ter sido concedidas em face do excesso de realização do lucro inflacionário. Ao cabo, a base de

cálculo relativa ao item em apreço, dos Cr\$ 3.587.876.433,33 de início apurados, reduz-se à Cr\$ 21.043.141,65.

.....

Passemos agora a considerar o terceiro item do auto de infração relativo ao imposto de renda da pessoa jurídica. Segundo declara a autora do feito no próprio corpo da peça fiscal, trata-se de tributo exigido pela falta de adição ao lucro líquido do resultado de certos ajustes determinados pela autoridade monetária, os quais ajustes, embora tolerados pela legislação tributária, não podem interferir na base de cálculo do tributo, em virtude de expressa disposição da própria legislação tributária.

.....

A interpretação conjunta das disposições trasladadas)Ato Declaratório Normativo CST nº 34, de 23 de abril de 1987 e Portaria do Ministério da Fazenda nº 140, de 27 de julho de 1984 – explanação nossa) leva à conclusão de que a regulamentação do imposto de renda, no que seja específico para a atividade de arrendamento mercantil, embora conceda às empresas arrendadoras adotar as normas contábeis baixadas pelo Banco Central do Brasil, não permite que tal medida redunde em apuração do tributo diversa daquela que se alcançaria caso fossem seguidas exclusivamente as prescrições estatuídas pela autoridade tributária.

.....

O contribuinte, achando-se obrigado a proceder aos ajustes em causa, a princípio tomou todas as medidas contábeis para evitar que eles se refletissem na base de cálculo do tributo. Porém, a autora do efeito informa que, por ocasião da correção monetária do balanço, fez incluir na apuração do lucro líquido as contrapartidas da atualização monetária das contas relacionadas com o ajuste. O procedimento acabou por aumentar a despesa de correção monetária e reduzir o lucro líquido na mesma importância. O fisco, cuidando irregular o artifício, lançou o imposto sobre a respectiva soma. O impugnante objeta que a legislação determina que seja excluído do lucro real apenas o montante inicial do ajuste. Quanto à correção monetária posterior, no seu parecer, deveria alcançar todos os itens do balanço ordinariamente submetidos à prática; não ficariam de fora as contas pertinentes aos ajustes.

....Convém, antes de tudo, assinalar que a Lei nº 7.799/89, que instituiu a correção monetária com base na variação do BTNF, contém um princípio que

interdita às pessoas jurídicas lançar mão da mecânica da correção monetária com o intuito de desfigurar a apuração do resultado do exercício.

.....

Todos os registros contábeis implicados na questão versam sobre a depreciação dos bens destinados a arrendamento ou sobre a contabilização dos adiantamentos do valor residual, matérias para as quais, como vimos, a Portaria MF nº 140/84 reservou tratamento distinto. A correção monetária desses bens, por via indireta, também é abrangida pela mencionada Portaria, pois se limita à atualização dos valores já escriturados e, por isso, lhes assume o caráter. Em consequência, os registros devem adscriver-se ao regime disposto no Ato Declaratório Normativo nº 34/87, ou seja, seu efeito sobre o lucro tributável deve ser neutro, e na escrituração devem figurar separadamente, de modo que seja possível verificar o tratamento fisco-contábil a que se submetem.

.....

Para justificar seu procedimento, o impugnante alude ao tratamento dado aos acertos decorrentes da avaliação de investimentos pelo método da equivalência patrimonial.

.....

Enfim, em que pese a argumentação do impugnante, tampouco se divisa semelhança entre o problema que ora se nos apresenta e o versado no Parecer Normativo CST nº 07, de 16 de agosto de 1985. Conquanto nesse ato o parecerista tenha concluído que a correção monetária da provisão é dedutível, apesar de sua constituição haver sido irregular, dois traços essenciais prejudicam a aproximação com as contas de ajuste criadas pela empresa. O primeiro característico distintivo diz respeito ao, momento da constituição da provisão: deve dar-se na data de encerramento do exercício, e não no seu transcurso. Em segundo lugar, a correção monetária cuja dedução é facultada é aquela contabilizada no período-base seguinte, e não a referente ao próprio período em que se deu a constituição.”

Dessa Decisão a Contribuinte foi cientificada em e, inconformada com o crédito tributário, ingressou com Recurso Voluntário para esta Segunda Instância Administrativa, protocolizado no dia....., às fls., reiterando os argumentos já expendidos na fase impugnativa.

Após refutar detalhadamente os fundamentos consignados na decisão monocrática (fls.) a Recorrente requer a reforma da decisão monocrática e conseqüente cancelamento da exigência fiscal.

A título de preliminar a recorrente argüi que o Ato Administrativo de Lançamento, por praticado após expirado o prazo fixado pela legislação de regência, não tem como substituir vez operou-se, no caso, a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Funda a tese defendida pela recorrente em jurisprudência emanada deste Colegiado, conforme Arestos que invoca, no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial tem início com a ocorrência do fato gerador. Ora, aplicando-se ao caso concreto o comando legal inserto no § 4º do artigo 150, do Código Tributário Nacional – CTN, fácil é concluir no sentido de que operou-se a decadência do direito de lançar, vez que o fato gerador da obrigação tributária ocorreu em 31 de dezembro de 1991, e a formalização do crédito, com a lavratura do Auto de Infração, se deu em 14 de maio de 1997, ou seja, quase 5 (cinco) meses após expirado o prazo decadencial.

Cumprе consignar que me filio à corrente daqueles que defendem a tese de que a partir da edição do Decreto-lei nº 62, de 1966, em face das inúmeras e substanciais alterações promovidas na legislação que disciplina tanto a incidência quanto o recolhimento do Imposto de Renda, o citado tributo perdeu por completo as características que o enquadrava na modalidade sujeita lançamento por declaração, assumindo, gradativamente, aquelas que são próprias do imposto cuja exigência deve observar as regras jurídicas insertas no artigo 150 do CTN. De ser ressaltado que esta Câmara vinha decidindo nesta mesma linha de entendimento, conforme inúmeros Acórdãos dentre os quais trago à colocação esta ementa:

“IRPJ – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – DECADÊNCIA – A partir do exercício de 1983 (Decreto-lei nº 1.967/92), o imposto deve ser recolhido nos respectivos vencimentos, independentemente da apresentação da declaração de rendimentos e, como conseqüência, o direito de a Fazenda Pública da União constituir crédito tributário extingue-se em cinco anos contados do primeiro dia da data da ocorrência do fato gerador, ou seja, do término do período-base. TRIBUTAÇÃO REFLEXA – IMPOSTO DE RENDA NA FONTE – PIS/DEDUÇÃO – PIS/REPIQUE – FINSOCIAL – Dada a relação de causa e efeito que vincula um ao outro, a decisão proferida no lançamento principal e aplicável aos lançamentos

Processo nº. :13603.000.099/99-51
Resolução nº. :101-02.344

reflexivos. Recurso voluntário provido". (Ac. nº 101-91.879, de 17/03/98 – DOU 19.05.98).

Todavia, em razão de decisão prolatada pela Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, através do Acórdão nº CSRF 01-02.620, de 1999, restou uniformizada a Jurisprudência Administrativa, no sentido de que somente após o advento da Lei nº 8.383, de 1991, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica passou, efetivamente, a estar sujeito a lançamento por homologação.

Para não retardar a solução última dos litígios, fazendo com que haja recurso de Divergência para, só após sua apreciação pela Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, venha de ser analisado o mérito das questões versadas nos autos, acompanho o decidido por aquele Colegiado, razão pela qual rejeito a preliminar levantada pelo sujeito passivo.

No que respeita à primeira das infrações apontadas (Omissão de Receita, caracterizada pela desqualificação de registros contábeis que o contribuinte havia tratado como simples ajustes ou reclassificação contábil), observa-se que apesar a Fiscalização não apontou um único caso em que o contribuinte tivesse efetivamente **recebido e desviado o produto de qualquer parcela do arrendamento**

Também não apontou um só contrato que tenha deixado de ser contabilizado.

Igualmente deixou de apontar qualquer **diferença** entre o montante da **receita contabilizada** e o saldo da Conta de **ARRENDAMENTOS A RECEBER** (EI mais valor dos contratos firmados no ano **menos** o saldo da conta no fim do exercício).

Do mesmo modo, não fez a comparação do montante daquela receita com o saldo que a conta **RENDAS A APROPRIAR DE ARRENDAMENTOS A RECEBER** deveria ter no fim do ano.

A exigência fiscal tem como único suporte a baixa na conta de **ARRENDAMENTOS A RECEBER** e **RENDAS A APROPRIAR DE ARRENDAMENTOS A RECEBER** sem identificar as respectivas contrapartidas, isto porque partiu-se de incorreto pressuposto, que

Processo nº. :13603.000.099/99-51

Resolução nº. :101-02.344

a Conta ARRENDAMENTOS A RECEBER somente poderia ser creditada quando for debitada a Conta CAIXA ou BANCOS. Enquanto a conta RENDAS A APROPRIAR DE ARRENDAMENTOS A RECEBER somente pudesse ser debitada quando a sua contrapartida fosse RECEITA DE ARRENDAMENTOS.

Portanto, a Auditora resolveu considerar omissão de receita todas as baixas na Conta ARRENDAMENTOS A RECEBER, sempre que não tenha encontrado como contrapartida uma daquelas duas contas mencionadas no parágrafo anterior ou quando, igualmente, não tenha encontrado como contrapartida da Conta RENDAS A APROPRIAR DE ARRENDAMENTOS A RECEBER a conta RECEITAS DE ARRENDAMENTO, adotando como base de cálculo o maior deles; enquanto a Autoridade Julgadora Singular se fixou exclusivamente na baixa da Conta RENDAS A APROPRIAR DE ARRENDAMENTOS A RECEBER.

Esse pressuposto, todavia, não é correto porque, tanto a Conta ARRENDAMENTOS A RECEBER pode ser creditada, como a Conta RENDAS A APROPRIAR DE ARRENDAMENTOS A RECEBER pode ser debitada, sem que a contrapartida sejam aquelas contas.

Sendo uma das hipóteses de mais fácil visualização aquela em no momento do recebimento da prestação se debita a CONTA CAIXA e se credita a conta de RECEITA DE ARRENDAMENTOS, deixando intactos tanto os saldos da conta ARRENDAMENTOS A RECEBER como a Conta RENDAS A APROPRIAR DE ARRENDAMENTOS A RECEBER.

Como consequência do efetivo recebimento (débito da Conta Caixa) e também da efetiva apropriação da receita (crédito na Conta Receita de Arrendamentos), mas em razão da falta de baixa, por ocasião do recebimento e apropriação da receita, no fim do período, isto é, por ocasião da conciliação, debita-se a Conta RENDAS A APROPRIAR DE ARRENDAMENTOS A RECEBER que deveria ter sido movimentada quando da apropriação da receita e se credita a conta ARRENDAMENTOS A RECEBER que deveria ter sido creditada na mesma época, isto é, quando do recebimento da prestação.

Verificando que os valores encontrados pela Auditora a crédito da Conta ARRENDAMENTOS A RECEBER sem a contrapartida na conta Caixa e débitos na Conta RENDAS A APROPRIAR DE ARRENDAMENTOS A RECEBER igualmente sem a contrapartida na Conta RECEITA DE ARRENDAMENTOS eram praticamente iguais, a decisão singular resolveu se fixar, no valor dos créditos da Conta RENDAS A APROPRIAR DE ARRENDAMENTOS A RECEBER (assim como poderia fazê-lo na ARRENDAMENTOS A RECEBER), sem determinar a realização de diligência, apesar de consignar em seu decisório que *“Embora não se estabeleça conexão imediata e necessária entre a diminuição dos saldos das contas e efetivação de receita, a estreita correlação entre os dois eventos torna lícito ao fisco exigir que o contribuinte circunstancie e documente as reduções dos montantes atribuídos a essas contas, quando eventualmente não haja contrapartida de reconhecimento de receita.”* E mais, mesmo reconhecendo que a escrita da empresa era de péssima qualidade técnica, pois *“no diário, quer no razão, se verifica que os lançamentos se lavraram com inscrições extremamente concisas, quase cifradas. A escassez de dados é tal que não permite a identificação da operação, nem da causa dos ajustes”*, acrescentando *“Quem lançar os olhos nas cifras consignadas no termo de verificação ficará, à primeira vista, quicá um tanto perplexo, mas isto é provocado pelo fato de que muitos lançamentos são múltiplos, daqueles que contabilmente se designam como do quarto tipo, isto é, com mais de uma conta tanto no lado do crédito como no lado do débito: logo não há equivalência exata de cada partida, de sorte que para perfazer a equação é mister considerar todas em conjunto. Mas uma vez que o contribuinte havia dito que consistiam em simples reclassificações, a fiscalização, consoante explicado linhas atrás, procurou encontrar contrapartidas plausíveis para as baixas nas contas de arrendamento.”*..Conclui que *“a exigência fiscal decorre da falta de documentos e de esclarecimentos os quais incumbia ao contribuinte obrigatoriamente providenciar.”*

Em resumo, ocorreu a tributação por **dedução presuntiva**, segundo a qual a baixa das **contas patrimoniais** ARRENDAMENTOS A RECEBER ou RENDAS A APROPRIAR DE ARRENDAMENTOS A RECEBER seria prova de omissão de receita, o que, como acima assinalado não procede, sendo certo que a prova de omissão de receitas obtida por raciocínio dedutivo, somente pode ser admitida quando apoiada em dados seguros que não deixem margem a dúvidas, sendo inaceitável essa tributação, quando ela tem como pressuposto a falta de documentos e de esclarecimentos ou mesmo a falta de técnica ou complexidade na escrituração ou escassez de dados que não permita a identificação de certas operações.

Evidentemente, nesses casos o remédio é outro, notadamente quando é certo que a tributação por presunção somente pode ocorrer quando expressamente autorizada por lei.

Por essa razão, e tendo em vista que, nos termos das normas legais, o contribuinte era obrigado a apropriar, no vencimento, mesmo na ausência de pagamento, a receita de até duas prestações em atraso, o que gerava um descompasso entre os saldos das contas ARRENDAMENTOS A RECEBER e RENDAS A APROPRIAR DE ARRENDAMENTOS A RECEBER, torna-se indispensável converter o julgamento em diligência, a fim de que a Fiscalização, por amostragem, verifique se adicionando ao valor das RENDAS A APROPRIAR DE ARRENDAMENTOS A RECEBER no início do exercício, mais o valor dos contratos firmados no ano, menos o saldo que a mesma conta apresentar no final do exercício corresponde ou não ao montante das RECEITAS DE ARRENDAMENTO apropriadas no exercício.

Do mesmo modo, verifica-se que na terceira infração se acusa a fiscalizada pela falta de adição ao lucro líquido da diferença entre a correção monetária das contas criadas para atender ao disposto na Circular BACEN nº 1.429/89 e as variações monetárias geradas por essas mesmas contas.

Essa diferença decorre das qualificadas Superveniências de Depreciação e Insuficiência de Depreciação.

Verifica-se que a decisão singular já excluiu os efeitos das provisões anteriores, todavia, manteve o valor do exercício sob a alegação de o valor imputado ao resultado do exercício somente se equivaleria à correção do balanço no exercício seguinte.

Todavia, como as Superveniências e Insuficiências de Depreciação, podem se alternar nos diversos períodos, além de gerarem efeitos nos exercícios posteriores, tanto que no período-base anterior ocorrera insuficiência e ainda sendo certo que a fiscalizada tinha como sistemática deixar de **adicionar ao** lucro líquido do exercício a correção monetária da conta de insuficiência de depreciação (nº 232400050010) e dele deixar de **excluir a** Variação Monetária Ativado gerada pela conta de crédito tributário (nº 188250020017) e Variação Monetária Ativado gerada pela conta de crédito tributário prejuízo fiscal (nº 1882500020042), considerando-se que o contribuinte insiste não ter ocorrido prejuízo para o Fisco e que o presente Auto de Infração data de 14/05/97, torna-se indispensável também converter o presente julgamento em diligência a fim de que a Fiscalização, a exemplo do

Processo nº. :13603.000.099/99-51
Resolução nº. :101-02.344

que fez a decisão recorrida às fls. 18 do seu decisório e seguindo aquela sistemática, traga para os autos os resultados da falta de adição e de exclusão ao resultado do exercício dos valores das contas acima mencionadas.

Sala das Sessões - DF, em 21 de fevereiro de 2001.


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, RELATOR.