



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13603.002335/99-83
Recurso nº. : 122.601
Matéria: : IRPJ e OUTROS - ano calendário 1992
Recorrente : BMG Leasing S.A Arrendamento Mercantil
Recorrida : DRJ em Belo Horizonte – MG.
Sessão de : 13 de setembro de 2007
Acórdão nº. : 101-96.308

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.

GLOSA DE DESPESA DE CSL- Demonstrado, mediante diligência fiscal, a legitimidade dos ajustes que implicaram diferença a maior entre o montante da contribuição devida no período de apuração e o deduzido a título de despesa com essa contribuição, não subsiste a glosa.

VARIAÇÃO MONETÁRIA – PROVISÃO CONSTITUÍDA EM PERÍODO ANTERIOR –Ao constituir provisão a maior em exercício anterior, o contribuinte reduziu, no mesmo valor, o patrimônio líquido, e assim, a atualização monetária da provisão, deduzida como despesa, é anulada pela correção a menor do patrimônio líquido, que influenciará a conta de correção monetária de balanço.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – Quanto à glosa da compensação da correção monetária de prejuízo apurado em outro período-base e que, em virtude de ação fiscal anterior, foi convertido em lucro, a exigência deve ser adequada ao decidido naquele litígio.

EXCLUSÕES SEM CAUSA COMPROVADA. Afasta-se a glosa cuja procedência foi confirmada em diligência fiscal pedida pela Câmara.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por BMG Leasing S.A. Arrendamento Mercantil.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de cerceamento do direito de defesa e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, para: I) excluir da matéria tributável as seguintes parcelas: a) Cr\$ 1.606.530.317,00, referente a glosa de dedução a maior de contribuição social sobre o lucro; b) Cr\$ 2.539.943.127,33 e Cr\$ 17.404.361,420,50, referentes a glosa de variação monetária passiva sobre a provisão para o lucro inflacionário diferido a maior; c) Cr\$ 389.098.646,82 e Cr\$ 3.850.231.600,00, referentes à glosa de exclusões relativas a complemento de Provisão para pagamento da CSLL e provisão para o Finsocial excedente de 0,5%. II) adequar a matéria tributável relativa à compensação indevida de prejuízos ao decidido em relação aos processos 13603.00689/95-41, 13680.007305/96-82 e 13603.000742/97-94, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 30 OUT 2007.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ RICARDO DA SILVA, PAULO ROBERTO CORTEZ, VALMIR SANDRI, CAIO MARCOS CÂNDIDO e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO. Ausente, justificadamente, o Conselheiro JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR.



Recurso nº. : 122.601
Recorrente : BMG Leasing S.A Arrendamento Mercantil

RELATÓRIO

O presente processo decorre do desmembramento do 13603.000002/98-39, relativo ao litígio instaurado com a impugnação aos autos de infração lavrados contra a empresa BMG Leasing S/A Arrendamento Mercantil, para exigência de IRPJ, CSLL e PIS do ano-calendário de 1992.

Em razão do acolhimento parcial da impugnação pelo Delegado de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte, o recurso ex-officio continuou com o mesmo número, sendo protocolizado neste Conselho sob o nº 121.420 e apreciado em sessão de 21/02/2001, quando, através do Acórdão 108-06.419, foi homologada a decisão singular.

A parte mantida pela decisão de primeiro grau foi transferida para este processo, e dela a pessoa jurídica interpôs o recurso voluntário que corre nos presentes autos.

As irregularidades apuradas pela Fiscalização, que ensejaram os lançamentos fiscais e deram ensejo ao recurso voluntário, foram assim sintetizadas pela decisão recorrida:

"IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA

I – Omissão de receitas, caracterizada pela desqualificação de registros contábeis que o contribuinte havia tratado como simples ajustes ou reclassificação contábil. Enquadramento legal: Arts. 157, §1º; 174; 175; 178; 179; 289; 387; todos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80; Lei nº 6.099/74; Lei nº 7.132/83, arts 1º e 2; Portaria MF nº 140/84.

.....
III– Cômputo irregular de despesas que se divide em dois subitens::

.....
b – (...) dedução de contribuição social na apuração do lucro líquido referente ao segundo semestre, cuja soma excede o informado no anexo 4 da declaração de rendimentos; Enquadramento legal: Arts. 157, §1º; 191; 387, inciso I; todos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80; Lei nº 7.689/88; Instrução Normativa SRF nº 198/88.

.....
V – Cômputo em excesso de variações monetárias passivas, caracterizado como decorrência de lançamentos de ofício anteriores, os quais integram os processos nºs 13603.000790/93-11 e 13603.000689/95-41. Enquadramento legal: Arts. 157, §1º; 191 e seus parágrafos; 254; 361; 362; 363; 387, inciso I; todos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80; Parecer Normativo nº 108/78.

VI – Compensação indevida de prejuízo fiscal, uma vez que, em consequência de autuações anteriores (as quais resultaram na formação dos processos nºs 13603.000689/95-41, 13680.007305/96-82 e 13603.000742/97-94), o resultado do período-base de 1989 foi convertido de prejuízo para lucro. Enquadramento legal: Arts. 157; 382; 388; todos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.

VII – Falta de comprovação das causas da exclusão de diversos valores do lucro real. Enquadramento legal: Arts. 154; 157, §1º; 388; todos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.

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. 53, inciso IV, da Lei nº 8.383/91.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

As infrações enunciadas nos itens I, II, III, IV e V, relativos ao imposto de renda da pessoa jurídica. Enquadramento legal: Art. 23 da Lei nº 8.212/91."

Em relação aos itens para os quais o julgador considerou procedente a ação fiscal, é a seguinte a ementa da decisão recorrida:

"IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA E OUTROS

ARRENDAMENTO MERCANTIL – OMISSÃO DE RECEITAS

- Reduções não justificadas dos saldos das contas destinadas a registrar as rendas futuras com operações de arrendamento mercantil caracterizam omissão de receitas.

DESPESA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

- O montante devido de contribuição social sobre o lucro em cada período de apuração tem de ser idêntico ao valor deduzido a título de despesa com essa contribuição na determinação da base de cálculo do imposto de renda.

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

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – É lícito ao fisco glosar a compensação da correção monetária de prejuízo apurado em outro período-base e que, em virtude de ação fiscal anterior, foi convertido em lucro.

EXCLUSÕES DIVERSAS DO LUCRO REAL – Só é permitido excluir qualquer soma do lucro real quando a legislação expressamente o autorizar e desde que a escrituração contenha elementos que esclareçam e comprovem os motivos da exclusão.

LANÇAMENTOS DECORRENTES – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS – 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.”

Em recurso tempestivo, a interessada suscita a nulidade do lançamento, quanto à omissão de receita, alegando estar embasada em indícios e presunções, e carecer de prova da ocorrência do fato gerador. Menciona que no processo relativo ao ano-calendário de 1991, acerca do mesmo item, admitiu-se que nem sempre as baixas das contas patrimoniais envolvidas devem gerar receita efetiva no resultado. Protesta pela impossibilidade de se legitimar lançamento assentado em dados meramente presuntivos e reclama de vício caracterizador de cerceamento de defesa, por não ter, o termo de verificação anexo ao auto de infração, contemplado a questão dos ajustes questionados, que deram lugar à acusação de cerceamento de defesa.

Quanto ao mérito, em relação à omissão de receitas, insiste na tese de que os ajustes questionados decorrem de reclassificações de contratos, sem interferência em contas de resultado.

Sobre a glosa de despesa com contribuição social, diz que os valores questionados referem-se a ajustes realizados na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em função das alterações legislativas relativas à mudança da forma de apuração e recolhimento. E quanto à glosa do complemento da provisão, afirma que, não sendo devido o principal, não é devido o complemento.

Quanto ao excesso de variação monetária passiva em razão de provisão para IR constituída a maior, alega ilegitimidade do lançamento decorrente de crédito com exigibilidade suspensa, bem como que, de qualquer forma, os efeitos da maior despesa de atualização monetária da provisão são anulados pelos efeitos da correção monetária a menor do patrimônio líquido.

Sobre a glosa de compensação de prejuízos fiscais, decorrente dos lançamentos objeto dos processos nºs 13603.000689/95-41, 13680.007305/96-82 e 13603.000742/97-94, que resultaram na conversão dos prejuízos apurados em lucro, alega nulidade do lançamento por decorrer de processos ainda não definitivamente julgados, e que deve ser feita a recomposição prévia dos valores a serem objeto de lançamento nos processos originais, para posteriormente admitir a glosa do prejuízo no período-base de 1992.

No que respeita exclusão da reversão da provisão para o Finsocial excedente de 0,5% dos depósitos em juízo, alega que a fiscalização glosou-a ao fundamento de que a quase totalidade da reversão se refere a recuperação de despesa incorrida no próprio período-base, argumenta que não há disponibilidade econômica ou jurídica enquanto não houver definição do débito contencioso. Assim, essa receita só poderia ser tributada quando o processo fiscal transitasse em julgado e os depósitos fossem liberados, ou, no caso de reversão da provisão fiscal, quando se consumir o reconhecimento judicial definitivo quanto à alíquota efetiva devida pela Recorrente.

O processo foi submetido a julgamento em sessão de 22 de agosto de 2002, quando, pela Resolução 101-2.379, o julgamento foi convertido em diligência.

Naquela ocasião, o Relator chamou atenção para o fato de o item VI da acusação demonstrar que a presente exigência também é decorrente da compensação indevida de prejuízo fiscal, em consequência de autuações anteriores (as quais resultaram na formação dos processos nºs 13603.000689/95-41, 13680.007305/96-82 e 13603.000742/97-94), em vista de o resultado do período-base de 1989 haver sido convertido de prejuízo para lucro. Esclareceu também não ser exatamente correta a afirmativa da autora do feito, quando se refere aos autos do Processo nº 13603.000742/97-94, pois as exigências fiscais foram consubstanciadas nos autos do Processo nº 13603.000743/97-57, uma vez que no Processo nº 13603.000742/97-94 cuidou-se exclusivamente de multa como se observa do Acórdão nº 108-05.665, de 13/04/1999.

Os seguintes fatos levaram o Relator a concluir pela necessidade de diligência:

1. A exigência constante do Processo 13603.000743/97-57, em razão do acolhimento parcial da exigência em primeira instância, propiciou a interposição de recurso ex officio, cuja decisão foi ratificada pelo Acórdão nº 101-93.188. Tendo sido apresentado recurso voluntário quanto à parte mantida pela DRJ, a parte do débito foi transportada para o Processo nº 13603.000099/99-51, numerado neste Conselho sob o nº 118.965 e cujo julgamento foi convertido em diligência, através da Resolução nº 101-02.344, datada de 21/02/2001, aguardando atendimento.



2. O outro processo mencionado no item VI da acusação, ou seja, o processo 13603.000689/95-41, protocolizado neste Conselho com o Recurso nº 119.090, foi convertido em diligência por esta Câmara, em 17/10/2000, através da Resolução nº 101-02.340.
3. As mesmas razões que justificaram a conversão dos autos do Recurso nº 118.965 em diligência, através da Resolução nº 101-02.344, datada de 21/02/2001, também justificam a mesma providência destes autos quanto à acusação constante do item I (omissão de receitas).
4. Do mesmo modo, se faz necessário que a Fiscalização:
 - a. 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.
 - b. apure a razão da dedução a maior de Cr\$ 1.606.530.317,00 (2.293.999.923,00 menos 687.469.606,00), **no 2º semestre do ano de 1992**, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ser maior do que o apurado conforme o anexo 4 da DIRPJ, vez que **no 1º semestre sucedeu exatamente o contrário**, ou seja o valor deduzido é muito menor do que o valor que consta do anexo 4 da DIRPJ, sem que no entanto a Fiscalização esclarece o porque disso ou compensasse aquela diferença.
 - c. comprove o efetivo oferecimento à tributação da referida parcela de Cr\$ 3.850.231.600,00, atenta à conversão para o novo padrão monetário.

O Relatório de Diligência às fls. 2210/2211 informa que, quanto ao quesito 4.a, o resultado da operação proposta não corresponde ao montante das receitas de arrendamento.

Quanto ao quesito 4.b, o diligenciante confirma os esclarecimentos prestados pelo contribuinte, tendo restado demonstrado que a diferença resultou de ajustes pela diferença entre a despesa de contribuição lançada e a contribuição devida no 1º semestre. E que o complemento da provisão para pagamento da

Processo nº 13603.002335/99-83
Acórdão nº 101-96.308

contribuição social, no valor de Cr\$ 389.089.646,82, excluído na apuração do lucro real do 2º semestre, corresponde a ajuste da adição de Cr\$ 568.912.733,45, com o título de reversão de provisão para o pagamento da CSLL.

Quanto ao quesito 4.c, informa que no ano-calendário de 1989 foi oferecido à tributação o valor de R\$ 347.148,89, que corresponde à parcela de Cr\$ 3.850.231.600 da provisão para o Finsocial excedente de 0,5%, cujo valor foi revertido no 2º semestre de 1992, porém àquela data excluído para fins de apuração do lucro real. Observa que não foi apresentado o LALUR de 1994.

Intimado a se manifestar sobre o relatório de diligência, o contribuinte omitiu-se de fazê-lo.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized initials and a surname, positioned to the right of the text 'É o relatório.'

VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

Inicialmente, registro que, não havendo razões específicas relacionadas aos lançamentos decorrentes, a eles se aplica o decidido em relação ao IRPJ.

Como se viu do relatório, as matérias que são objeto de recurso voluntário são as seguintes: (1) omissão de receitas, caracterizada pela desqualificação de registros contábeis que o contribuinte havia tratado como simples ajustes ou reclassificação contábil; (2) glosa de dedução de contribuição social na apuração do lucro líquido referente ao segundo semestre, cuja soma excede o informado no anexo 4 da declaração de rendimentos; (3) glosa do excesso de Variação Monetárias Passiva sobre Imposto de Renda Diferido, caracterizado como decorrência de lançamentos de ofício anteriores, os quais integram os processos nºs 13603.000790/93-11 e 13603.000689/95-41, mediante os quais foi reduzido de ofício o saldo do Lucro Inflacionário a tributar em 31.12.90; (3) Compensação indevida de prejuízo fiscal, uma vez que, em consequência de autuações anteriores (as quais resultaram na formação dos processos nºs 13603.000689/95-41, 13680.007305/96-82 e 13603.000742/97-94), o resultado do período-base de 1989 foi convertido de prejuízo para lucro. (4) Glosa de exclusões, pela falta de comprovação de suas causas. Passo a analisá-las.

Omissão de receitas.

Essa acusação decorre da não aceitação dos lançamentos contábeis escriturados como "Lançamentos de Ajustes" ou "Reclassificação contábil".

Sobre essa matéria, a Recorrente suscita a preliminar de cerceamento de defesa, alegando que o termo de verificação anexo ao auto de infração não contemplou a questão dos lançamentos de ajustes.

Todavia, a preliminar não merece acolhida. A interessada estava sob procedimento de fiscalização abrangendo vários períodos-base, tendo, no curso do procedimento, recebido diversas intimações. Dos termos de intimação recebidos em 12/03/97, um deles se refere ao período-base de 1991, e integra o processo nº

13603.000099/99-91, 12/03/97, e outro se refere ao período-base de 1992, e integra o processo nº 13603.000002/98-39, bem como o presente, dele desmembrado.

Em 14 de maio de 1997 foi lavrado o Termo de Verificação Fiscal relativo ao ano-calendário de 1991, que integra o auto de infração lavrado nesse mesmo dia, no qual está descrita com detalhes a irregularidade relacionada com os ajustes.

Em 31 de dezembro de 1997 foi lavrado o auto de infração que originou o litígio ora em exame, e na descrição dos fatos, no item 1, correspondente à omissão de receitas, o fiscal registrou que a infração é *“relativa à mesma questão dos ajustes já objeto de verificação, relativamente aos períodos-base de 1990 e 1991, que para o fisco caracteriza omissão de receitas na medida em que esses ajustes, apresentados pela contabilidade como simples lançamentos de reclassificação contábil, ferirem a lógica de simples reclassificação, implicando em baixas e acréscimos nas contas que servem ao registro dos fluxos de créditos a receber e de rendas a apropriar de arrendamentos a receber, contas essas de natureza patrimonial, que não podem por simples lançamentos de ajustes serem aumentadas e diminuídas sem que haja fatos contábeis individualizados e historiados com a clareza exigida pelas normas que regem a escrituração, principalmente em se tratando de um empresa sujeita ao Lucro Real.”*

Como se vê, é absolutamente clara a acusação, o que é confirmado pela defesa oferecida, com os mesmos argumentos usados em impugnação ao lançamento relativo ao ano-calendário de 1991.

Rejeito a preliminar.

Na ocasião precedente em que este processo foi incluído em pauta de julgamento, ponderou o Relator que as mesmas razões que justificaram a conversão dos autos do Recurso nº 118.965 em diligência, através da Resolução nº 101-02.344, datada de 21/02/2001, também justificam a mesma providência destes autos quanto a acusação constante do item I (omissão de receita), qual seja, que o fisco verificasse o resultado da adição 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.



O Relatório de diligência informa não haver a correspondência indagada, resultando, a operação, em valor negativo. Por se prestar inteiramente à questão analisada, reproduzo minhas considerações trazidas no voto condutor do Acórdão. 101-96.307, relativo ao ano-calendário de 1991:

"No curso do procedimento de fiscalização, apontou a autoridade fiscal que, ao examinar as contas destinadas ao registro das operações precípua de arrendamento mercantil, deparou-se com vários lançamentos historiados como "ajustes de saldo", lançados sistematicamente, quase sempre, ao final do mês, cujos históricos não fornecem elementos suficientes para sua compreensão. Intimado, o contribuinte informou tratar-se de meras reclassificações contábeis, envolvendo débitos e créditos em contas patrimoniais. Informou, ainda, que os lançamentos não evidenciam um fato contábil, e por esse motivo os documentos comprobatórios são os relatórios emitidos. E mais, que por exigência do BACEN as operações de arrendamento devem ser segregadas em créditos normais, em atraso e em liquidação, e ainda classificadas em função da atividade jurídica de cada arrendatário, porém contabilmente os registros são efetuados em conta única, e ao final de cada mês são efetuadas as reclassificações em questão, gerando assim os "ajustes de saldo".

A fiscalização diz discordar que conta de natureza patrimonial, como classifica o contribuinte, seja objeto de mutação e/ou permutação por um simples lançamento de ajuste com função de simples reclassificação contábil. Invocando como base a legislação que rege as operações de arrendamento mercantil, que não dá amparo à sistemática de ajuste na forma como preconizada pelo contribuinte, concluiu que os ajustes caracterizam a baixa e/ou o acréscimo desse patrimônio sem trânsito em conta de resultado, apurou as mutações sem trânsito em conta de resultado e considerou omissão o maior decréscimo verificado no montante dos Arrendamentos a Receber ou nas Rendas a Apropriar.

A interessada impugnou a acusação, reiterando, em última análise, o que vinha afirmando durante o procedimento de fiscalização, que os lançamentos contestados constituem meras reclassificações, envolvendo apenas contas patrimoniais, sem influenciar contas de resultado.

O julgador de primeira instância afirmou ser indubitável que os registros que redundaram em redução do saldo das contas de arrendamento não encerram características de simples reclassificação, que a justificativa do contribuinte se revela incongruente, que havia necessidade de as baixas se fazerem acompanhar de documentação e de que a escrituração, dada a concisão dos lançamentos, se fazer acompanhar de livros auxiliares. Após confirmar o acerto do método de análise adotado pela fiscalização, fez restrições à apuração da base de cálculo. Entendeu que o critério do fisco para determinar a receita omitida, tomando indistintamente o maior valor, é falho, sendo o correto adotar, em qualquer caso, as baixas em RENDAS A APROPRIAR, ainda que em determinados meses sejam inferiores às baixas em ARRENDAMENTOS A RECEBER. Com isso, reduziu o montante de omissão de receitas de Cr\$1.961.354.704,49 para Cr\$ 1.777.024.730,04.

Na ocasião precedente em que o recurso foi analisado, o então Relator, Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, ponderou que, conquanto a fiscalização tenha acusado a empresa de omissão de receitas, não apontou um único caso em que o contribuinte tivesse efetivamente **recebido e desviado o produto de qualquer parcela do arrendamento**, nem um só contrato que tenha deixado de ser contabilizado. E que, igualmente, deixou de apontar qualquer diferença entre o montante da **receita contabilizada** e o saldo da Conta de **ARRENDAMENTOS A RECEBER** (Estoque Inicial mais valor dos contratos firmados no ano menos o saldo da conta no fim do exercício). E também 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.

Assim, tendo em vista que a tributação se deu por prova indireta, argumentou 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".

Para melhor instruir o processo, foi determinado que a Fiscalização, por amostragem, verificasse 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.

A diligência levada a efeito resultou em resposta negativa ao quesito determinado. Aliás, inclusive, a proposição feita na Resolução revelou-se inadequada para fins de qualquer elucidação, uma vez que a operação (análoga à utilizada para apuração de custos de mercadorias vendidas ou de insumos utilizados na industrialização : $El + Compras - EF = \text{Custo}$) resulta em valor negativo.

Em sua manifestação, afirmou a Recorrente que o relatório de diligência não permitiu afastar a falha no raciocínio empregado pelo agente fiscal, no sentido de que *cada crédito em conta de Ativo que suporta as operações de arrendamento mercantil deve indicar o recebimento/receita*. No seu entender, o resultado da diligência reforça as próprias justificativas da diligência, no caso, o entendimento da Câmara que acolheu as alegações do Relator, no sentido de que *"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 (...) 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."*

Tendo participado da votação que acolheu o pedido de diligência, posso asseverar que a Câmara não se posicionou quanto a serem os elementos dos autos insuficientes para representar a prova indireta. Apenas, tendo o Relator manifestado necessidade de maiores esclarecimentos para formar sua convicção, o Colegiado acolheu sua proposição de diligência.

Por outro lado, não se pode dizer que o lançamento está baseado exclusivamente na presunção de que a baixa das contas patrimoniais **ARRENDAMENTOS A RECEBER ou RENDAS A APROPRIAR DE ARRENDAMENTOS A RECEBER** seria prova de omissão de receita.

Na realidade, durante todo o procedimento de fiscalização a auditora analisou cuidadosamente a contabilidade da empresa, solicitou esclarecimentos para entender os registros desacompanhados de documentos e históricos que permitissem conferir a validade da escrituração dos lançamentos que a fiscalizada alegou serem de ajuste. Conforme já registrou a decisão recorrida, a auditora selecionou todos os lançamentos que continham a palavra *ajuste*, procurou as contrapartidas plausíveis para as baixas em contas de arrendamento (os lançamentos eram do quarto tipo, com mais de uma conta tanto do lado do crédito como do lado do débito), considerando que a condição de ajuste só se aplicaria às contrapartidas que não implicassem redução sem motivo nas contas de arrendamento.

O texto da decisão recorrida que toma como exemplo o lançamento de *ajuste* do mês de março, para o qual estão indicadas todas as contrapartidas, elucida bem a análise feita pelo julgador monocrático, quanto ao procedimento investigatório levado a efeito.

Segundo esclareceu a contribuinte, os ajustes de saldos questionados sintetizam reclassificações para atender a especificidade de operações de arrendamento mercantil, especificidade essa que responde pelo descompasso entre os registros contábeis e os relatórios de informática relativos ao controle financeiro. Omitiu-se, todavia, de identificar pelo menos algumas dessas

especificidades que justificassem uma diminuição do saldo da conta "Receitas a Apropriar de Arrendamentos a Receber" sem trânsito por conta de resultado.

De acordo com a legislação específica, a contabilização das operações de arrendamento mercantil como regra geral, segue as seguintes diretrizes:

- a) No mês no início do contrato será registrado em conta de ativo circulante ou realizável a longo prazo, conforme o caso, o **recebimento de arrendamento** (soma de todas as contraprestações a que contratualmente se obrigou a arrendatária, excetuadas as receitas provenientes de comissões de agenciamento ou negociações e as provenientes de taxas de compromisso), em contrapartida de : (i) conta de ativo imobilizado retificadora da conta representativa do custo de aquisição, pelo **valor a recuperar** (custo de aquisição x taxa mensal de depreciação x número de meses do arrendamento); (ii) conta de resultados de períodos futuros, pela **receita de arrendamento** (diferença entre o recebimento de arrendamento e o valor a recuperar).
- b) A receita de arrendamento será reconhecida nos períodos de vigência do contrato, independentemente do recebimento de contraprestação, de acordo com a fórmula estabelecida em Portaria do Ministro da Fazenda.
- c) No arrendamento contratado com cláusula de correção monetária ou cambial, a contrapartida da correção do saldo do arrendamento será computada : (i) a crédito de conta de resultado de períodos futuros, pela correção do saldo da receita de arrendamento; (ii) no resultado do período, como variação monetária, pela diferença. O reconhecimento da correção monetária de que trata o item (i) será feito simultaneamente com o reconhecimento das parcelas de receitas de arrendamento a que correspondam.

Como se vê, o ordinário é que a um débito na conta de RECEITA DE ARRENDAMENTO corresponda um crédito em conta de resultado. Dentro do princípio que o ordinário se presume e o extraordinário se prova, cumpre ao contribuinte demonstrar a licitude de lançamento a débito daquela conta, cuja contrapartida não seja conta de resultado.

Quando da impugnação, a contribuinte ilustrou suas razões de defesa resumindo as principais etapas do arrendamento mercantil e suas respectivas contabilizações, tendo deixado claro que nem sempre um crédito na conta ARRENDAMENTOS A RECEBER significa uma omissão de receitas. Ocorre que esse aspecto foi levado em conta pela decisão recorrida, que reduziu a exigência por ter entendido que *"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."*

Veja-se que em momento algum, quer da impugnação, quer do recurso, a interessada aponta fato que pudesse justificar um lançamento a débito de RENDAS A APROPRIAR DE ARRENDAMENTOS A RECEBER cuja contrapartida não fosse conta de resultado.

No recurso, menciona a interessada que não foi comprovado, no levantamento fiscal, que a recorrente efetuou lançamento a crédito de conta de arrendamento a receber contra débito de renda a apropriar. Mas isso não é determinante para indicar a omissão de receita, mas sim, o fato de haver um débito à conta renda a apropriar cuja contrapartida não seja em conta de resultado sem uma explicação plausível.

Deve ser mantido esse item.

Glosa de dedução de contribuição social

Essa parcela da exigência corresponde à diferença a maior entre o montante devido de contribuição social sobre o lucro no período de apuração e o

deduzido a título de despesa com essa contribuição na determinação da base de cálculo do imposto de renda.

Sobre essa matéria, o anterior Relator ponderou ser *indispensável converter o julgamento em diligência para apurar a razão da dedução a maior de Cr\$ 1.606.530.317,00 (2.293.999.923,00 menos 687.469.606,00), no 2º semestre do ano de 1992, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ser maior do que o apurado conforme o anexo 4 da DIRPJ, vez que no 1º semestre sucedeu exatamente o contrário, ou seja o valor deduzido é muito menor do que o valor que consta do anexo 4 da DIRPJ, sem que no entanto a Fiscalização esclarece o porque disso ou compensasse aquela diferença. Portanto, deduz-se que as diferenças contrárias nos dois semestres, podem decorrer de problemas de diferimento, não se justificando uma só das diferenças sem uma apuração do verdadeiro valor que a fiscalizada efetivamente tivesse direito a deduzir no 2º semestre."*

Levada a efeito a diligência, o auditor diligenciante confirma os esclarecimentos prestados pelo contribuinte, tendo restado demonstrado que a diferença resultou de ajustes pela diferença entre a despesa de contribuição lançada e a contribuição devida no 1º semestre. E que o complemento da provisão para pagamento da contribuição social, no valor de Cr\$ 389.089.646,82, excluído na apuração do lucro real do 2º semestre, corresponde a ajuste da adição de Cr\$ 568.912.733,45, com o título de reversão de provisão para o pagamento da CSLL.

Deve, pois, ser provido o recurso quanto a essa parcela.

Excesso de Variação Monetárias Passiva

A infração apontada corresponde à glosa da despesa de variação monetária sobre a provisão para o imposto de renda sobre o lucro inflacionário diferido, e decorre da retificação de ofício do saldo do Lucro Inflacionário a tributar em 31.12.90, em razão dos processos 13603-000790/93-11 e 13603-000689/95-41.

Não colhe a alegação da Recorrente, de ilegitimidade do lançamento antes de o lançamento do qual decorre tomar-se definitivo. O fato de o crédito formalizado no processo 13603-000689/95-41 estar com sua exigibilidade suspensa não impede que outros créditos sejam constituídos com fulcro naquela exigência ainda não definitiva. A atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, cumprindo à autoridade fiscal, deparando-se com irregularidade, formalizar imediatamente a constituição do crédito pelo lançamento, de maneira a resguardá-lo contra a



decadência. Apenas, tendo em conta a relação de decorrência que preside o o presente lançamento, a decisão de mérito aquele processo constitui prejudicial de julgamento do presente.

No caso, o processo 13603-000689/95-41 foi objeto do recurso nº 119.090, julgado por esta Câmara em agosto passado, e quanto à matéria que influenciou a infração ora em apreciação foi negado provimento ao recurso.

Não obstante, tem razão a Recorrente quanto à neutralidade da dedução indevida da despesa de variação monetária sobre a provisão para o imposto de renda relativa ao lucro inflacionário diferido a maior em exercício anterior. De fato, ao constituir a provisão a maior em exercício anterior, o contribuinte reduziu, no mesmo valor, o patrimônio líquido. Dessa forma, a atualização monetária da provisão, deduzida como despesa, e anulada pela correção a menor do patrimônio líquido, que influenciará a conta de correção monetária de balanço.

Deve ser provido este item.

Compensação indevida de prejuízo fiscal.

Nesse caso, a exigência é decorrente de outra ação fiscal. No processo nº 13603.000689/95-41, o resultado do período-base de 1989, que pela apuração do contribuinte resultara em prejuízo, foi convertido em lucro. O prejuízo apurado pelo contribuinte havia sido compensado no período-base de 1990, e no 1º semestre de 1992 o contribuinte compensou nova quantia, que inseriu com os dizeres: prejuízo fiscal de 1989". A autora do feito cuidou que esse valor provinha da correção monetária complementar relativa à diferença IPC/BTNf, e tendo presente que os reflexos da ação fiscal anterior, glosou por inteiro a compensação.

Portanto, quanto a essa acusação, a exigência deve ser adequada ao decidido quanto aos lançamentos relativos aos anos-calendário de 1989, 1990 e 1991.

Glosa de exclusões por falta de comprovação de suas causas.

A fiscalização glosou a exclusão do montante do complemento de provisão para pagamento da contribuição social, da reversão da provisão para a fração da contribuição social sobre o lucro relativa à Lei 8.200/91 e da exclusão reversão da provisão para o Finsocial excedente a 0,5%.



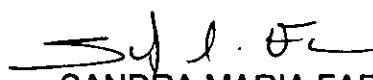
Em relação à glosa relacionada à reversão da provisão para a fração da contribuição social sobre o lucro relativa à Lei 8.200/91, a recorrente nada aduz no recurso, donde se tem que a matéria deixou de ser litigiosa.

As duas outras glosas (complemento de provisão para pagamento da contribuição social sobre o lucro e reversão da provisão para o Finsocial excedente a 0,5%), foram objeto de diligência pedida por esta Câmara, e seu resultado confirmou a procedência das alegações do contribuinte.

Pelas razões expostas, rejeito a preliminar e dou provimento parcial ao recurso para:

- I. Excluir da matéria tributável as seguintes parcelas:
 - a. Cr\$ 1.606.530.317,00, referente a glosa de dedução a maior de contribuição social sobre o lucro;
 - b. Cr\$ 2.539.943.127,33 e Cr\$ 17.404.361.420,50, referentes a glosa de variação monetária passiva sobre a provisão para o lucro inflacionário diferido a maior;
 - c. Cr\$ 389.098.646,82 e Cr\$ 3.850.231.600,00, referentes à glosa de exclusões relativas a complemento de Provisão para pagamento da CSLL e Provisão para o Finsocial excedente de 0,5%.
- II. Adequar a matéria tributável relativa à compensação indevida de prejuízos ao decidido em relação aos processos 13603.000689/95-41, 13680.007305/96-82 e 13603.000742/97-94.

Sala das Sessões, DF, em 13 de setembro de 2007


SANDRA MARIA FARONI 