



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 13640/000.041/92-77
RECURSO Nº : 111.335
MATÉRIA : IRPJ - EXS. DE 1989 e 1991
RECORRENTE : GERALDO VERGILINO DE FREITAS (FIRMA INDIVIDUAL)
RECORRIDA : DRF em JUIZ DE FORA (MG)
SESSÃO DE : 27 de fevereiro de 1997
ACÓRDÃO Nº : 104-14.451

PASSIVO FICTÍCIO - Constitui presunção legal de omissão de receita a manutenção, no passivo, de obrigações não devidamente comprovadas.

SALDO CREDOR DE CAIXA E SUPERVENIÊNCIA ATIVA - A simples suspeita de que cheques emitidos pela empresa para pagamentos de seus compromissos tenham servido a outros objetivos, em verdade, é um indício de ilícito fiscal mas não é elemento que, por si só, justifique o procedimento de exclusão de tais valores questionados da conta caixa, para eventual determinação de saldo credor de caixa e superveniência ativa.

ARRENDAMENTO MERCANTIL/CORREÇÃO MONETÁRIA - Incabível a descaracterização de operação de arrendamento mercantil, para conceituá-la como de compra e venda, sob o pretexto de que os contratos apresentam prazo inferior à expectativa do tempo de vida útil e valores residuais mínimos, quando presentes todas as condições legais que regulam esse tratamento fiscal favorecido. Em consequência, incabível também a correção monetária dos valores ativados.

TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - TRD - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no parágrafo 4º do artigo 1º da Lei de Introdução do Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **GERALDO VERGILINO DE FREITAS (FIRMA INDIVIDUAL)**.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência os lançamentos a título de saldo credor de caixa, superveniência ativa, descaracterização da operação de arrendamento mercantil e respectiva correção monetária das parcelas ativas e o encargo da TRD relativo ao período anterior a agosto de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13640/000.041/92-77
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.451


**LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE E RELATORA**

FORMALIZADO EM: 21 MAR 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON MALLMANN, WALMIRA LHANESA VASCONCELLOS FRANÇA, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO, LUIZ CARLOS DE LIMA FRANCA e REMIS ALMEIDA ESTOL.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13640/000.041/92-77
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.451
RECURSO Nº. : 111.335
RECORRENTE : GERALDO VERGILINO DE FREITAS (FIRMA INDIVIDUAL)

RELATÓRIO

Acolho o Relatório de fls. 212/219 proferido por ocasião do julgamento do recurso voluntário interposto pelo sujeito, em 24 de janeiro de 1995, quando este Colegiado, por unanimidade de votos, decidiu acatar a preliminar de tempestividade da impugnação, suscitada pelo recorrente, anulando-se a decisão da autoridade de primeira instância, a fim de que o mérito fosse devidamente analisado, nos termos do Acórdão nº 104-12.054, transcrevendo-o a seguir:

“Geraldo Vergilino de Freitas - Empresa Individual impugna, tempestivamente, o lançamento constante ao auto de Infração de fls. 70. lavrado em 23.06.92, que lhe exige o recolhimento de um crédito tributário no valor de 5.704,58 (cinco mil, setecentas e quatro vírgula cinqüenta e oito) UFIRs, sendo 1.329,40 (hum mil, trezentas e vinte e nove vírgula quarenta) UFIRs de imposto de renda pessoa jurídica; 664,69 (seiscentas e sessenta e quatro vírgula sessenta e nove) UFIRs de multa de ofício e 3.710,49 (três mil, setecentas e dez vírgula quarenta e nove) UFIRs de juros de mora, calculados naquela data.

Decorre o citado lançamento da fiscalização efetuada no estabelecimento da empresa, relativamente aos exercícios financeiros de 1989 e 1991, quando foram apuradas as seguintes irregularidades, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal a fls. 71/75:

1 - OMISSÃO DE RECEITA

1.1 - PASSIVO FICTÍCIO - Omissão de receita operacional, caracterizada pela não comprovação das obrigações constantes do balanço patrimonial levantado em 31.12.88.

Exercício Financeiro de 1989: Conta Fornecedores: Cz\$ 942.046,00
Conta Financiamento: Cz\$ 1.345.298,60

1.2 - SALDO CREDOR DE CAIXA - Omissão de receita operacional, caracterizada pelo maior saldo credor de Caixa apurado, conforme Demonstrativo de Recomposição dos Saldos da Conta Caixa, de fls. 59, após exclusão dos cheques compensados cujas destinações não restaram compradas, quando do atendimento à intimação de fls. 32/33.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13640/000.041/92-77
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.451

Exercício Financeiro de 1989 : - Saldo Credor de Caixa: Cz\$ 1.858,048,06

2 - DESPESA/CUSTO INDEDUTÍVEL (AJUSTE DO LUCRO DO EXERC.)

2.1 - BENS DO ATIVO PERMANENTE REGISTRADO COMO DESPESA -
Glosa da importância registrada indevidamente como despesa operacional por se referir a aquisição de bem do ativo permanente. Descaracterização do contrato de arrendamento mercantil.

Exercício Financeiro de 1991: Cr\$ 828.877,97

3 - CORREÇÃO MONETÁRIA

3.1 - BENS DO ATIVO PERMANENTE ESCRITURADOS COMO DESPESA - Correção monetária credora a menor em decorrência da empresa ter contabilizado indevidamente como despesa bens do ativo permanente. Descaracterização do contrato de arrendamento mercantil para fins fiscais, conforme "Demonstração de Correção Monetária, Depreciação e Ajuste do PL", nas fls. 67/69.
Exercício Financeiro de 1991: Cr\$ 777.279,08

A fls. 79/84, a impugnante contesta o lançamento alegando, em síntese, o seguinte: 1.1 - PASSIVO FICTÍCIO - todos os lançamentos contábeis são lastreados em documentos hábeis, que gozam de total amparo pelas leis comerciais, como títulos de créditos, entre eles as duplicatas, os contratos de financiamento ou mútuos; espera efetuar a comprovação dos documentos que deram respaldo aos lançamentos, no decurso da presente ação, requisitando-os das respectivas agências de crédito, ou por meio de perícia, pelo que desde já protesta: 1.2 - SALDO CREDOR DE CAIXA - cheque não constitui faturamento ou fato gerador de tributo; os cheques podem ser emitidos para fins de transferência de recursos de uma instituição de crédito para outra, ou simplesmente para reforço de caixa - dinheiro para a empresa efetuar pequenos pagamentos; o Fisco não pode tributar a emissão de cheques como se fosse Omissão de receita, baseado em presunção, cabendo-lhe o ônus da prova; 2 - BENS DO ATIVO PERMANENTE REGISTRADOS COMO DESPESA - ilegal a cobrança de tributos provenientes da desclassificação pela Receita Federal dos lançamentos como despesas havidas no arrendamento mercantil de bens contratados pelo sistema "leasing"; 3 - CORREÇÃO MONETÁRIA - decorre do item precedente e como tal deve ser considerada improcedente. A suplicante acrescenta ainda ser ilegal a cobrança de juros em percentual superior ao limite previsto na legislação, o que fere o artigo 1.062 do Código Civil Brasileiro, c/c o artigo 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, ratificado pela própria Lei nº 8.383, de 30.12.91, em seu artigo 59; os juros estão sendo cobrados em valor superior a 1,0% (um por cento) ao mês sobre o valor já corrigido pela UFIR, conforme constam dos autos.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. : 13640/000.041/92-77
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.451

Ao final, a interessada requer o cancelamento do Auto de infração e, para corroborar suas alegações, anexa cópia, a fls. 85/90, da decisão proferida pelo Juiz da 12ª Vara Federal - MG, datada de 09.08.88, nos autos do processo nº 120.I-88L.

A fls 92/93 a autoridade fiscal, após analisar a presente defesa e os elementos que a instruíram, manifesta-se pela manutenção integral do lançamento.

A fls. 95, a autoridade preparadora observa que o fiscal atuante, ao elaborar o demonstrativo de fls. 59, apurou uma exclusão acumulada de cheque no valor de Cz\$ 5.407.989,69 (cinco milhões, quatrocentos e sete mil, novecentos e oitenta e nove cruzados e sessenta e nove centavos), tendo entretanto tributado Cz\$ 1.858.048,06 (hum milhão, oitocentos e cinquenta e oito mil, quatrocentos e oito cruzados e seis centavos) a título de Saldo Credor de Caixa, e se esquecido de que os Cz\$ 3.549.941,63 (três milhões, quinhentos e quarenta e nove mil, novecentos e quarenta e um cruzados e sessenta e três centavos) restantes se tratam de superveniência ativa no Caixa da empresa. Propõe, a elaboração de Auto de Infração Complementar, tendo o Sr. Delegado da Receita Federal, a fls. 95 - verso, autorizado o agravamento da exigência inicial.

A autoridade fiscal elaborou, então, a fls. 100, Termo Complementar ao Auto de Infração, apurando um crédito tributário que montava em 05.04.93, data da lavratura, a 7.357,39 (sete mil, trezentos e cinquenta e sete vírgula trinta e oito) UFIRs, assim distribuídas: 1.620,83 (hum mil, seiscentas e vinte vírgula oitenta e três) UFIRs a título de imposto de renda pessoa jurídica; 810,41 (oitocentos e dez vírgula quarenta e uma) UFIRs de multa de ofício e 4.926,14 (quatro mil, novecentos e vinte e seis vírgula quatorze) UFIRs de juros de mora.

O Auto de Infração e seus anexos encontram-se a fls. 97/108, tendo a contribuinte deles se cientificado em 07.05.93, como se observa no AR - Aviso de Recepção a fls. 111.

A fls. 112/113, a impugnante, invocando o seu direito de defesa e alegando se encontrar o funcionalismo da Receita Federal em greve, pleiteia a abertura de um prazo de 30 (trinta) dias, a contar do término do movimento paredista, para apresentação de sua peça contestatória. Entretanto, observa de antemão que o Auto de Infração inicialmente lavrado encontra-se embutido no Termo Complementar ora elaborado, pelo que desde já ratifica todos os termos de sua impugnação apresentada em 22.07.92, a fls. 79/84.

Em 21.07.93 a contribuinte novamente se manifesta, através dos elementos de fls. 115/121, repetindo parcialmente sua contestação inicial, e acrescentando, com respeito à Superveniência Ativa, que a ela se aplicam os mesmos argumentos apresentados para o item Saldo Credor de Caixa. Finaliza, manifestando a expectativa de cancelamento do Auto de Infração em tela.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13640/000.041/92-77
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.451

Com respeito às alegações de fls. 115/121, a autoridade fiscal se manifesta, como se vê a fls. 123/125, afirmando o seguinte: a autuada não apresentou até a presente data nenhum documento referente ao item Passivo Fictício; o artigo 180 do Regulamento do Imposto de Renda autoriza a presunção de Omissão de receitas quando a escrituração indicar saldo credor de Caixa, fato esse ocorrido a partir da exclusão, daquela conta, dos cheques compensados, emitidos pela contribuinte, cuja destinação não foi comprovada; ao efetuar seu Balanço Geral, em 31.12.88, a autuada identificou fisicamente um saldo de Caixa de Cz\$ 4.674.519,79 (quatro milhões, seiscentos e setenta e quatro mil, quinhentos e dezenove cruzados e setenta e nove centavos), superior àquele apurado pela Fiscalização, que foi de Cz\$ 1.124.578,16 (hum milhão, cento e vinte e quatro mil, quinhentos e setenta e oito cruzados e dezesseis centavos), devendo a diferença ser considerada superveniência ativa; no tocante à desclassificação do "leasing", é vedada, de acordo com o Decreto 73.529/74, a extensão administrativa dos efeitos judiciais contrários à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ou ordinário; o artigo 59 da Lei 8.383/91 estabelece que os juros de mora incidem sobre o valor do tributo corrigido, enquanto os juros de mora calculados com base na TRD incidem sobre o valor original do tributo. Conclui posicionando-se pela manutenção integral do direito.

A decisão monocrática mantém o lançamento sob os seguintes fundamentos, em síntese

1 - Passivo fictício

Ficam mantidos os valores lançados a esse título, com base no art. 180 do RIR/80, considerando que a empresa não logrou comprovar o saldo das contas fornecedores e financiamentos, em 31.12.88. Na impugnação limitou-se a expressar seu desejo de efetuar a comprovação e, para tal, arguiu a possibilidade de perícia, que fica descartada por ser desnecessária.

2 - Saldo Credor de Caixa

A autuada utiliza o sistema de debitar e creditar a conta "Caixa" como contrapartida dos lançamentos a "Bancos Conta Movimento."

O lançamento originou-se da reconstituição dos saldos da conta "Caixa" após efetuada a exclusão de alguns cheques compensados dos débitos da referida conta, considerando que a destinação específica desses cheques não restou comprovada. A legislação do imposto de renda considera-os receita omitida.

Os valores dos cheques excluídos no ano de 1988 somaram Cz\$ 5.407.989,69. A reconstituição do saldo da conta "Caixa" apresentou saldo credor, no mês de novembro, de Cz\$ 1.858.048,06, tributado com base no art. 180 do RIR/80.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13640/000.041/92-77
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.451

3 - Bens do Ativo Permanente registrados como despesa

O bem objeto do litígio tem vida útil de 60 (sessenta) meses, com depreciação total em 5 (cinco) anos. O prazo contratual estabelecido e 24 (vinte e quatro) meses, equivalente a apenas 2/5 da vida útil do bem só justificaria a opção de compra, no final do prazo contratual, se o valor residual fosse equivalente a 3% do valor do bem, ou seja, se correspondesse a 6% (seis) por cento do valor referido.

Para tanto, refere-se ao entendimento expresso na portaria MF 564/78, cujo valor residual atribuído resultará em 56% do custo de aquisição quando o prazo de arrendamento for de 24 meses.

Conclui que o valor residual é uma variável que depende da relação entre a vida útil e o valor do bem.

Transcreve, objetivando corroborar a competência da Receita Federal para valorar os contratos, trechos do Acórdão nº 103-08.117/87.

Com base no artigo 1º do Decreto 73.529/74, rebate o argumento da contribuinte quanto à extensão na área administrativa dos efeitos judiciais contrários à orientação estabelecida na esfera administrativa.

4 - Superveniência ativa

O imposto exigido do contribuinte a esse título decorre do "Termo Complementar do Auto de Infração - Pessoa Jurídica. A empresa, cientificada do feito em 07.05.93 (fls. 111), manifesta-se em 28.05.93, quando solicita lhe seja concedido novo prazo de trinta dias, a contar da cessação do movimento grevista na SRF, para apresentar a peça impugnatória.

Em decorrência do movimento grevista, foi expedida a Portaria nº 073, de 05.07.93, do Delegado da Receita Federal em Juiz de Fora, estabelecendo que as impugnações dos lançamentos fiscais, com prazos a se expirar no período de 04.05.93 a 22.06.93, poderiam ser entregues até 25.06.93.

Tendo a contribuinte sido cientificada do Termo Complementar em 07.05.93, o prazo fatal findar-se-ia em 08.06.93 e, por força da Portaria acima citada, poderia a atuada apresentar sua peça impugnatória até 25.06.93.

Considerando que a defesa foi apresentada somente em 21/07.93, o procedimento é intempestivo. Portanto, não se toma conhecimento em seu mérito, no tocante à superveniência ativa, mantendo-se pois o lançamento.

Juros de Mora



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13640/000.041/92-77
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.451

A impugnante considera ilegal a exigência dos juros de mora calculados com base na TRD.

Com base na Lei 8.218/91 que deu nova redação ao artigo 9º da Lei nº 8177/91, a TRD, de acordo com o decidido pelo Poder Judiciário (ADIN STF nº 513 - DF, de 29. 05.91), incidirá como juros de mora apenas sobre tributos que não forem pagos no vencimento, a partir de fevereiro de 1991.

O parágrafo 1º do art. 161 do CTN reza que os juros de mora serão calculados à taxa de um por cento ao mês, "se a lei não dispuser de modo diverso".

Não é o caso do art. 1062 do Código Civil, pois a taxa de juros moratórios será de 6% ao ano, "quando não convencionado".

Ciente em 29.12.93, recorre a contribuinte a este Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, protocolizando a peça recursal em 26.01.94 (fls. 141).

Em preliminar ao mérito, argumenta a recorrente que a sua impugnação apresenta ao "Termo Complementar ao Auto de Infração não foi intempestiva.

Passo a ler, em sessão, aos ilustres pares, os argumentos expendidos pela recorrente quanto à tempestividade de sua impugnação (lide na íntegra).

Quanto ao mérito, a recorrente reapresenta os argumentos de sua defesa inicial acrescida, em relação ao item "Bens do Ativo Permanente Registrado como Despesa" de trechos da decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal - 1ª Região, na Apelação Civil nº 90.01.13692-3, juntada por cópia (fls. 150/208).

Acrescenta, ainda, em seu recurso, comentários quanto a não extensão, à esfera administrativa, dos efeitos de decisões judiciais contrárias às orientações estabelecidas para a administração direta.

Observa que o princípio da analogia só é observado pela SRF quando se cuida do ato de tributar mas não no sentido de servir de parâmetro para justas decisões.

Insurge-se também quanto ao argumento que ao contribuinte cabe o ônus da prova. Rebatendo esse entendimento transcreve trecho proferido na apelação Civil nº 90.01.13692-3 - MG.

Finaliza a recorrente seja sua defesa julgada procedente e conseqüente cancelamento dos Autos de Infrações."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13640/000.041/92-77
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.451

Acatada a preliminar suscitada pela recorrente, quanto à tempestividade de sua defesa inicial, retornaram os autos à autoridade julgadora de primeira instância, para prolatar nova decisão, analisando-se o mérito do litígio.

Ciente da decisão proferida por este Colegiado em 27.06.95, apresenta a atuada “razões adicionais de defesa à peça impugnatória” às fls. 225/234, instruída com a documentação de fls. 235/273.

Apreciando o feito, a autoridade *a quo* julga procedente o lançamento sob os fundamentos consubstanciados nas ementas a seguir transcritas:

**“RECEITAS OPERACIONAIS
PASSIVO FICTÍCIO**

As importâncias integrantes das contas Fornecedores e Duplicatas a Pagar ficam sujeitas a comprovação, sob pena de serem presumidamente consideradas omissão de receitas.

SALDO CREDOR DE CAIXA

O fato de a escrituração indicar saldo ~~credor~~ credor de Caixa autoriza a presunção de omissão de receitas.

SUPERVENIÊNCIA ATIVA

Constitui omissão de receita a diferença entre o saldo contábil da conta Caixa ajustado pelas exclusões dos cheques compensados cuja destinação não foi comprovada, e aquele declarado pelo contribuinte.

**CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL**

Caracterizam-se como de compra e venda os contratos que, embora se revistam de forma de arrendamento mercantil, apresentem prazo contratual muito inferior à expectativa do tempo de vida útil do bem, bem como aqueles que apresentem valor residual irrisório frente ao preço de aquisição junto ao fornecedor, para fins de opção de compra, o que autoriza o Fisco a proceder à glosa dos valores das prestações pagas e escrituradas a débito da conta de resultado do exercício.

CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO

Todos os componentes do Ativo Permanente sujeitam-se à correção monetária.

NORMAS DIVERSAS



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. : 13640/000.041/92-77
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.451

A TRD, de acordo com a Lei 8.218/91, incidirá como juros de mora a partir de fevereiro de 1991, sobre os tributos que não forem pagos no vencimento.”

Ciente dessa decisão em 25.09.95 (fls. 290), comparece a contribuinte aos autos, em 23.10.95, com o recurso voluntário de fls. 291/292, argüindo, como razões de defesa, em síntese:

- a decisão não aprecia suas razões de fato e de direito;

- os fundamentos em que se baseou o julgador de primeiro grau, para indeferir suas razões adicionais de defesa constitui total cerceio de defesa, não se curvando aquele julgador aos preceitos constitucionais e às decisões já consagradas pelos Egrégios Tribunais Federais, quanto à inconstitucionalidade de leis;

- ante tal procedimento do julgador de primeira instância, ratifica, nessa fase, todos os seus termos das razões adicionais de defesa, com as provas produzidas, com as decisões trazidas, sendo algumas proferidas por esse Primeiro Conselho de Contribuintes;

- finalmente, espera que os autos sejam objeto de acurada análise e o recurso merecedor de provimento.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13640/000.041/92-77
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.451

VOTO

CONSELHEIRA LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, RELATORA

O recurso é tempestivo. Dele, portanto, conheço.

Quanto à preliminar de cerceamento do direito de defesa, entendo deva a mesma ser rejeitada, haja vista que a ilustre autoridade julgadora de primeiro grau, baseia-se nas determinações emanadas do Decreto nº 73.529, de 1974, que veda a extensão administrativa dos efeitos judiciais contrária à orientação estabelecida para a administração direta e, como autoridade vinculada às determinações do Poder Executivo, subordina-se a tal ato.

Em assim sendo, entendo não ter a autoridade julgadora de primeiro cerceado qualquer direito de defesa do contribuinte. Rejeito, pois, a preliminar suscitada pela recorrente.

Quanto ao mérito, a matéria em litígio abrange os seguintes itens a seguir analisados:

1 - Omissão de receitas - Passivo Fictício

Trata-se de questão amplamente conhecida por este Colegiado, ou seja, passivo fictício representado pela existência no balanço patrimonial de obrigações não comprovadas, que segundo o artigo 180 do RIR/80, os valores assim assentados são considerados omissão de registro de receitas, líquidas de qualquer custo e submetidas à incidência do imposto de renda, caso o contribuinte não logre comprovar adequadamente tais obrigações.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES**

PROCESSO Nº. : 13640/000.041/92-77
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.451

A matéria tem sido objeto de inúmeros julgados nesta esfera, entendendo-se, pacificamente, que a descaracterização da irregularidade impescinde de provas concretas, capazes de afastar a presunção legal de omissão de receita, sendo a sua produção de responsabilidade do sujeito passivo.

Não consta nos autos qualquer prova em contrário, devendo-se, pois, ser mantida a exigência constituída sob esse aspecto.

2 - Omissão de receitas - Saldo Credor de Caixa e Superveniência Ativa

Constata-se nos autos que o sujeito passivo utiliza o sistema de debitar e creditar somente a conta "Caixa" em contrapartida dos lançamentos a "Banco-Conta Movimento, originando-se o lançamento da reconstituição dos saldos da conta "Caixa" após efetuada a exclusão dos valores de determinados cheques cuja destinação específica não restou comprovada.

Reconstituídos os saldos da conta "Caixa" pela exclusão de cheques cuja destinação não restou comprovada, apurou a fiscalização saldo credor de caixa pelo maior valor, correspondente ao mês de novembro, conforme demonstrativo de fls. 99.

Por sua vez, a partir do saldo de caixa declarado pela contribuinte, no valor de CZ\$ 4.674.519,79, a fiscalização excluiu o saldo credor de caixa no mês de dezembro/88, no valor de CZ\$ 1.124.578,16, tributando a diferença, no montante de CZ\$ 3.549.941,63, a título de superveniência ativa.

A matéria ora em julgamento já foi apreciada por este Conselho de Contribuintes, nos termos do voto proferido no Acórdão 105-3.948, de 06 de dezembro de 1989, pelo que peço vênica para aqui incorporar às razões do presente voto:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13640/000.041/92-77
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.451

“... entendo que a apreciação dos fatos deverá ser feita não sob a ótica do dispositivo argüido pela recorrente, mas sim com base no critério jurídico adotado pelo fiscal, qual seja, omissão de receita, caracterizada por saldo credor de caixa.

Neste particular, entendo que o demonstrativo fiscal elaborado pelo autuante, tendente a comprovar o saldo credor de caixa não logrou caracterizar, de forma objetiva e inconteste, a irregularidade descrita na peça vestibular.

Isto porque não foi observado em sua elaboração a sistemática correta e usual consagrada na apuração do saldo credor de caixa.

A primeira das impropriedades consiste na globalização dos saldos de caixa utilizados no demonstrativo. Como se sabe, a técnica recomenda que o denominado “estouro de caixa” seja apurado confrontando-se o movimento diário das entradas e saídas da conta “Caixa”, de forma a se estabelecer, com precisão, se os recursos disponíveis da referida conta foram bastantes para cobrir os pagamentos efetuados na mesma conta.

Logicamente, na hipótese de os pagamentos excederem aos recursos disponíveis, ter-se-á indícios veementes de que os mesmos foram feitos com recursos outros mantidos à margem da escrituração, ou seja, com receitas omitidas do crivo da tributação. Esse método propicia, inclusive, o valor preciso do “estouro de caixa” e, bem assim da efetiva data da ocorrência.

Outro aspecto que merece destaque diz respeito ao fato de que, via de regra, tal apuração leva em conta, tão-somente, os registros da conta “Caixa”, vez que inexiste na legislação comercial ou fiscal dispositivo no sentido de que todas as receitas, despesas ou depósitos, necessariamente transitarão pela conta “Caixa”. Assim, o método de apuração utilizado pelo fiscal só seria aceitável, caso a empresa adotasse a sistemática de centralizar todas as entradas e saídas na citada conta, o que não restou demonstrado nos autos.

É inconteste, pois, que o “estouro de caixa” é o saldo credor de caixa no fim de determinado dia. Daí a boa técnica recomendar que tal irregularidade seja apurada confrontando-se o movimento diário das entradas e saídas da conta “Caixa”, de forma a se estabelecer, com precisão, se os recursos disponíveis da referida conta foram bastantes para cobrir os pagamentos efetuados na mesma conta.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13640/000.041/92-77
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.451

No presente caso, contudo, o autor do feito somou os valores dos cheques questionados, relativos ao período-base fiscalizado sem, entretanto, comprovar que os cheques compensados teriam beneficiados terceiros.

Entendo, pois, que simplesmente ao excluir aqueles cheques e, ainda, tomando por base levantamentos mensais, globalizantes, a fiscalização utilizou critério que a meu ver não dá suporte à pretendida autuação pois não demonstra, de modo preciso e inconteste, a insuficiência de recursos para fazer face aos pagamentos registrados na conta "Caixa", que se constitui o pressuposto basilar da presunção legal prevista no artigo 180 do RIR/80.

Deve-se destacar, ainda, que este Colegiado, em situação idêntica, deu razão ao sujeito passivo, conforme Acórdãos 104-10.190 e 104-11.901.

Por sua vez, a CSRF ao julgar recurso de divergência, também em idêntica situação, prolatou o Acórdão CSRF/01-1.568, cujo entendimento encontra-se consubstanciado na ementa a seguir transcrita:

"OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA - A simples suspeita de que cheques emitidos pela empresa para pagamentos de seus compromissos tenham servido a outros objetivos, em verdade é um indicio de ilícito que recomenda um aprofundamento da ação fiscal, mas não é elemento que, por si só, justifique o procedimento de exclusão de tais valores questionados da conta "Caixa", para eventual determinação de saldo credor na conta."

Entendo, pois, não deva prevalecer a autuação relativa à apuração de saldo credor de caixa e, em conseqüência, a de superveniência ativa, visto ser decorrente daquela.

3- Descaracterização de Arrendamento Mercantil e conseqüente correção monetária das parcelas alocadas no Ativo Permanente



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13640/000.041/92-77
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.451

Quanto ao arrendamento mercantil, embora a autoridade julgadora de primeira instância tenha também se respaldado no Acórdão nº 103-08.117/87 para manter a exigência lançada, tem-se que o entendimento manifesto naquele Acórdão não corresponde à jurisprudência predominante, atualmente, neste Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como a jurisprudência firmada a respeito pela Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sobre a matéria pode-se citar vasta jurisprudência, destacando-se os Acórdãos nºs. CSRF/01-01.730, 01-01.746, 01-01.749, 01-01.772, 01-02.074.

Para transparência do entendimento adotado por aquela Corte administrativa, transcreve-se, a seguir, os argumentados condutores do voto constante no Acórdão nº CSRF/01-01.074, *in verbis*:

“A matéria cinge-se à descaracterização de contrato de arrendamento mercantil, “leasing”, como se compra e venda a prazo fosse, em virtude da estipulação de valor residual ínfimo.

Embora ciente da anterior jurisprudência deste Colegiado, estampada nos Acórdãos que acompanham o recurso especial, é notório que a questão referente à descaracterização dos contratos de arrendamento mercantil vem sofrendo profunda revisão na jurisprudência deste Colegiado. Hodiernamente, a maioria das autuações só se mantém quando ocorre concentração das parcelas pagas.

No campo da hermenêutica do direito tributário, afloram dúvidas quanto à possibilidade de utilização da interpretação econômica ou finalística. Há aqueles que defendem este método interpretativo baseado no disposto no art. 109 do CTN. Diversamente, outros concluem que este mesmo artigo está direcionado ao legislador, facultando-lhe conceber efeitos tributários diversos daqueles que normalmente teriam os institutos de direito privado.

Para solução do problema em foco não necessitamos alcançar tão tormentosa questão. Isto porque a própria lei de regência da matéria definiu o limite de interpretação viável a produzir efeitos de compra e venda ao contrato de arrendamento mercantil. Transcrevo o art. 11 da Lei 6.099/74:

“Art. 11 - Serão considerados como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas por força do contrato de arrendamento mercantil.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13640/000.041/92-77
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.451

§ 1º. - A aquisição pelo arrendatário de bens arrendados em desacordo com as disposições desta Lei será considerada operação de compra e venda a prestação.”

Assim, o campo de interpretação possível para permitir transformar o conteúdo do contrato será necessariamente um dos seguintes: a) Desacordo com disposições formais da legislação; prazo mínimo, tipo de objeto do contrato, antecipação da opção de compra, etc. e b) desacordo com a finalidade do instituto no Direito Prático.

O primeiro destes elementos, desacordo formal, é de fácil constatação, bastando para tanto confrontar-se a literalidade da lei com as disposições contratuais. Dentro deste aspecto, o contrato que constitui o objeto da autuação não merece reparos. O acordo está dentro do prazo mínimo estabelecido na Resolução BACEN 980/84 e prevê opção de compra a seu final.

Já o segundo elemento importa em análise perquiridora do instituto do “leasing”, seus objetivos, como adotado no direito pátrio. Neste particular, entendo que no Brasil, o arrendamento mercantil tem natureza de contrato financeiro, distinto do “leasing” puramente operacional. Este último tipo, operacional, é normalmente efetuado pelo próprio fabricante, que contratualmente se abriga a manter suporte pela utilização do equipamento arrendado. Já o financeiro é efetuado por instituição do sistema financeiro ou bancário, diversa do fabricante, e se constitui na verdade em financiamento para aquisição de bens, aliviando o fluxo de caixa do arrendatário.

Assim se pronunciou o próprio Fisco, no Parecer Normativo nº 18/87, no seus itens 5 e seguintes:

“5 - Em se tratando de arrendamento mercantil, entretanto, a situação é patentemente diversa pois, como é notório, essa prática se constitui, no Brasil, financiamento a médio e longo prazos da aquisição de bens de produção. As operações em espécie são regidas por legislação específica, inclusive no plano tributário.

5.1 - Os contratos têm como características básicas preverem a amortização da quase totalidade do preço do bem arrendado no decurso da operação que, usualmente, é celebrada pelo prazo mínimo admitido na legislação, - 3 anos em se tratando de bens de vida útil igual ou superior a 5 anos, e 2 anos para os demais bens. Tais prazos, principalmente em relação a imóveis, são notoriamente inferiores ao tempo de vida útil do bem.

5.3 - De outra parte, como se trata de financiamento a aquisição de bens, os valores de contraprestações, via de regra, não guardam qualquer correspondência como o valor de arrendamento praticado pelo mercado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13640/000.041/92-77
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.451

5.4 - Na hipótese do arrendatário vir a exercer a opção de compra, esta será realizada mediante pagamento de valor previamente estipulado, quando da celebração do contrato, e que permanece inalterado não obstante a eventual realização de benfeitorias no bem, pelo arrendatário; ademais, não apresenta qualquer vinculação, à época do seu exercício, que como o valor de mercado do bem, quer com o valor intrínseco que ainda conserva, dado o decurso de apenas parte do seu prazo de vida útil.

5.5 - O preço de opção de compra, usualmente irrisório, se confrontado com o valor de mercado do bem ou com o valor intrínseco deste, traduz para a arrendadora, o valor residual garantido a que terá direito independentemente do arrendatário vir a adquirir, ou devolver o bem.

5.6 - Caso o arrendatário opte por não adquirir o bem é prática freqüente que a arrendadora promova sua alienação, no mercado, apropriando-se do valor residual garantido e entregando a diferença ao anterior arrendatário.”

O Banco Central, por seu turno, em duas oportunidades de meu conhecimento, a primeira no ofício enviado pela Diretoria de Mercado de Capitais ao Sr. Secretário da Receita Federal, em 17/12/86 e a segunda no Telex Dimel 87/014, de 10/02/87, dirigido à Associação Brasileira das Empresas de Leasing, externou opinião análoga. Quanto a este último, assim se encontra redigido:

“Entendemos que a distribuição dessas contraprestações durante a vigência do contrato deve ser decidida pelos contratantes, eis que uma maior concentração de pagamentos no início ou no fim do contrato não descaracteriza o arrendamento financeiro.

Igual raciocínio deve ser feito em relação ao valor residual garantido - VRG - quase sempre, é o preço de opção de compra. Quanto menor o VRG maior será a recuperação do custo de aquisição pelo arrendador, durante a vigência do contrato, fato que se insere plenamente na filosofia do arrendamento do tipo financeiro.”

Considerando então como financiamento para aquisição de bens, como definiu o ato normativo supracitado, é claro que qualquer concentração ou definição de valor residual estariam dentro deste conceito, pois o financiador arrendador, além de buscar se ressarcir do montante vertido o mais rápido possível, quer também deixar para o final do contrato a menor parcela, tudo como expôs o BACEN.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13640/000.041/92-77
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.451

Só haveria uma maneira de considerar o contrato de forma diversa; se a lei assim determinasse. Na verdade, as autuações neste sentido são motivadas pelo benefício fiscal imediato que os contratos de arrendamento provocam. Entretanto, é a própria lei que assim o quer, na axiologia do legislador. Qualquer discussão a respeito foge ao poder do intérprete e pousa na competência legislativa. O benefício é, no atual estágio do direito positivo pátrio, mera elisão fiscal.

Com este entendimento concorda hiromi higuchi, in Imposto de Renda das Empresas, Ed. Atlas, São Paulo, 1994, 19o. Edição, pág. 170, "verbis":

"A descaracterização do arrendamento mercantil em razão dos prazos contratuais serem inferiores à expectativa da vida útil dos bens não tem amparo legal porque todos os contratos obedecem ao prazo mínimo fixado na legislação de arrendamento mercantil.

A descaracterização com fundamento no valor residual irrisório também não tem amparo legal porque não é vedado pela legislação.

A descaracterização com fundamento na concentração do contrato nas primeiras prestações pode ser fundamento que justifique sob o ponto de vista econômico, mas não tem fundamento jurídico. A culpa é da própria legislação."

Sendo esta a orientação daquela Egrégia Câmara, também adotada por este Colegiado, não deve prevalecer a descaracterização dos contratos de arrendamento mercantil, quando fundada tão-somente quanto à expectativa da vida útil e valor residual mínimo.

Em face do exposto, incabível a autuação quanto à descaracterização da operação de arrendamento mercantil e, via de consequência, também se torna improcedente a correção monetária levada a efeito quando da recomposição do Ativo Permanente, em razão da imobilização dos valores lançados como contraprestações.

4- Taxa Referencial Diária

Insurge-se o sujeito passivo quanto à exigência da Taxa Referencial Diária - TRD. Quanto a este aspecto, razão parcial assiste ao recorrente.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13640/000.041/92-77
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.451

A Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão de 17 de outubro de 1994, analisou a incidência da TRD, conforme argumentos constantes no Acórdão nº CSRF/01-1.773 a seguir transcritos, *in verbis*:

“A Medida Provisória Nº 297, de 28 de junho de 1991, em seu artigo 13, pretendia dar ao “caput” do artigo 9º da Lei Nº 8.177, de 1º de março de 1991, a seguinte redação:

“Artigo 9º - A partir de fevereiro de 1991, incidirá a TRD sobre as multas, os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, com o Fundo de Participação PIS-PASEP e sobre os passivos de empresas concordatárias, em falência e de instituições em regime de liquidação extrajudicial, intervenção e administração especial temporária.”

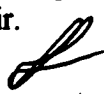
Com a caducidade da Medida Provisória Nº 297 veio a de Nº 298, de 29 de julho de 1991, cujo artigo 31 pretendia dar ao referido diploma legal esta redação: 

“Artigo 9º - A partir de fevereiro de 1991, incidirá a TRD sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, com a Seguridade Social, com o Fundo de Participação PIS-PASEP, com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS e sobre os passivos de empresas concordatárias, em falência e de instituições em regime de liquidação extrajudicial, intervenção e administração especial temporária.”

Em decorrência do processo legislativo veio a Lei Nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, em seu artigo 30 deu ao citado diploma legal a seguinte dicção:

“Artigo 9º - A partir de fevereiro de 1991, incidirão juros de mora equivalente à TRD sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, com a Seguridade Social, com o Fundo de Participação PIS-PASEP, com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS e sobre os passivos de empresas concordatárias, em falência e de instituições em regime de liquidação extrajudicial, intervenção e administração especial temporária.”

É importante observar a novidade introduzida por essa redação, no tocante a explicitação de que a TRD incidiria como juros de mora, porque até então a diferença entre a redação original do artigo 9º da Lei Nº 8.177/91 e os textos que pretendiam alterá-lo residia apenas na inclusão ou exclusão de obrigações sobre as quais a TRD deveria incidir.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13640/000.041/92-77
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.451

Isso provavelmente levaria os Tribunais a decretar a inconstitucionalidade do novo texto, posto que a TRD permaneceria com todos os contornos de um indexador, uma vez que nada de substancial havia sido alterado.

Em feliz momento, com as discussões travadas no processo legislativo, a TRD foi tratada pela lei como juros de mora, afastando, por via de consequência, a incidência cumulativa do tradicional juro de mora a razão de 1% ao mês ou fração.

Não creio que consulte ao interesse público que o processo de elaboração das leis tributárias ocorra pela via do critério de tentativa e erro. A insegurança que isso gera nos jurisdicionados e na própria Administração Tributária tem reflexos diretos e irreversíveis na realização das receitas, pois os contribuintes, especialmente os maiores, vão buscar de imediato a tutela jurisdicional.

Os prejuízos com a TRD - indexador foram absorvidos, inclusive com a previsão legal para a compensação dos valores pagos, tanto pelas pessoas físicas como pelas jurídicas, conforme dispôs a Lei Nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, em seus artigos 80 a 85, este último convalidando procedimentos de compensação anteriores à lei.

Quanto a TRD - juros de mora, a Administração Tributária aferra-se ao fato de que a lei prevê sua incidência a partir de fevereiro de 1991 e que em vista disso não há o que se discutir, mormente na esfera administrativa, que já se declarou incompetente para apreciar constitucionalidade de lei.

Tenho dúvidas acerca dessa "capitis deminutio" no cumprimento do mister Deste Tribunal Administrativo e na realização da justiça; não obstante, aceito a decisão da casa de se abster de apreciar arguições de inconstitucionalidade de lei, votada, aprovada e posta a vigor em consonância com o processo legislativo preconizado no Estatuto Político.

Num primeiro momento, sensível aos prejuízos à receita pública pela inaplicabilidade da TRD no período anterior a vigência da Lei Nº 8.218/91, imaginei que seu artigo 30 pudesse ser tomado como meramente interpretativo do texto original do artigo 9º da Lei Nº 8.177/91, mas essa hermenêutica não resiste a questionamentos elementares e é desnudada pela própria iniciativa do Governo ao editar as Medidas Provisórias Nºs 297 e 298.

Pela dicção do artigo 9º da Lei Nº 8.177/91, com a redação dada pela Lei Nº 8.218/91, não parece restar dúvida que o legislador pretendeu que a TRD incidisse desde fevereiro como juros de mora.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13640/000.041/92-77
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.451

Isso a par de poder ser interpretado como um contorno a uma decisão judicial, em afronta ao princípio da coisa julgada, inscrito no inciso XXXVI do artigo 5º da Norma Fundamental, também pode ser tido como afrontoso ao princípio da irretroatividade das leis, mas tanto num como no outro caso haveria de ser abordada a questão constitucional, incidindo aí a auto-diminuição da capacidade jurisdicional deste Tribunal.

Felizmente, o ordenamento jurídico é de uma riqueza cósmica e, por isso, não precisamos nos abster de julgar a matéria, declarando-nos incompetentes e deixando ao Poder Judiciário a tarefa de dizer que a lei em análise não pode retroagir.

É que o parágrafo 4º do artigo 1º do Decreto Lei Nº 4;657, de 04 de setembro de 1942 (Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro) disciplina que as correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova.

Por sua vez, o artigo 101 da Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) disciplinou que a vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral.

Portanto, sem margem à dúvida, a norma do parágrafo 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil tem aplicação integral no âmbito tributário, por força do disposto no citado artigo 101 do CTN, que recepcionou, no capítulo que tratou da vigência da legislação tributária, as disposições legais, nesse sentido, aplicáveis às normas jurídicas em geral,

Com efeito, por força das normas legais contidas nos diplomas citados emerge a conclusão de que a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada como juros de mora a partir do mês em que começou a vigor a Lei Nº 8.218/91, ou seja, o mês de agosto de 1991."

Conclui-se, pois, que aquele Tribunal entendeu que a TRD, como juros de mora só pode ser aplicável a partir do mês de agosto de 1991, entendimento que esta Câmara, a partir de então, vem adotando.

Dessa forma, é cabível ao fisco exigir os juros de mora com base na TRD somente a partir do primeiro dia do mês de agosto.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13640/000.041/92-77
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.451

Em face do exposto, voto no sentido de se prover parcialmente o recurso para excluir da exigência os lançamentos a título de saldo credor de caixa, superveniência ativa, descaracterização da operação de arrendamento mercantil e respectiva correção monetária das parcelas ativadas e o encargo da TRD anterior ao mês de agosto de 1991.

Sala das Sessões - DF, em 27 de fevereiro de 1997


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO