



MINISTÉRIO DA FAZENDA

acas

Sessão de 24 fevereiro de 19 87

ACORDÃO N.º 103-07.830

Recurso n.º 91.073 - IRPJ - EXS: DE 1983 a 1985

Recorrente AUTO PEÇAS TRÊS CORÔAS LTDA.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM ARAÇATUBA (SP)

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

IRPJ - DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS. Improcede a glosa das despesas que não está fundada em dados convincentes quanto à inveracidade do combustível consumido.

IRPJ - CONTRIBUIÇÕES E DOAÇÕES - São indedutíveis as contribuições e doações quando o lucro operacional é negativo.

IRPJ - EXCESSO DE RETIRADAS - Na hipótese de prejuízo fiscal o "pro labore" dos sócios é limitado, individualmente, ao valor do limite de isenção para efeito de desconto na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado.

IRPJ - SUPRIMENTOS DE CAIXA - Caracterizam omissões de receitas os suprimentos de caixa de origem e ingresso incomprovados, exceção feita aos "suprimentos" por não sócios.

IRPJ - PERDA DE CAPITAL - VENDA DE IMOBILIZADO - São indedutíveis as perdas de capital apropriadas a maior como despesas não operacionais, em virtude de erros nos cálculos por parte da contribuinte.

3 4

IRPJ - PERDA DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE VESTIMENTO - Não é dedutível na determinação do lucro real (positivo ou negativo) perda na alienação ou baixa de investimento adquirido mediante dedução do imposto sobre a renda devido pela pessoa jurídica.

IRPJ - QUOTAS DE DEPRECIACÃO - Indedutíveis as despesas a título de depreciação de bens totalmente depreciados.

IRPJ - SALDO DEVEDOR DA CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO. APROPRIADO A MAIOR. A imputação fiscal que não descreve satisfatoriamente os fatos tidos por irregulares é nula por manifesto cerceamento do direito de defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AUTO PEÇAS TRÊS COROAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar argüida e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento, em parte, ao recurso, para excluir da tributação a importância de Cz\$ 9.274,77, vencidos os Cons. Amaury José de Aquino Carvalho, Dicleir de Assunção e Sebastião Rodrigues Cabral, que proviam mais Cz\$ 15.500,00.

Sala das Sessões, em 24 de fevereiro de 1987

URGEL PEREIRA LOPES

PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE

JOSE NICODEMOS C. DE OLIVEIRA

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

26FEV1987

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Carlos Augusto de Vilhena, Lorgio Ribeiro, Francisco Xavier da Silva Guimarães e Richard Ulrich Kreutzer.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 13821/000.046/86-32
Recurso nº 91.073
Acórdão nº 103-07.830
Recorrente: AUTO PEÇAS TRÊS CORÔAS LTDA.

R E L A T Ó R I O

AUTO PEÇAS TRÊS CORÔAS LTDA, contribuinte pessoa jurídica jurisdicionada à D.R.F. em Araçatuba - SP, recorre a este Conselho pleiteando a reforma da decisão de primeiro grau.

2. De acordo com o Auto de Infração de fls. 01/02, lavrado em 24.05.86, e consultando-se o Termo de Verificação Fiscal de fls. 05/08, parte integrante do Auto, temos que foram apuradas as irregularidades a seguir resumidamente descritas:

01 - Apropriação, como despesas, de contraprestações de contratos de arrendamento mercantil em desacordo com a Lei nº 6.099/74.

Ex. 1983	-	Cr\$	8.897.070
Ex. 1984	-	Cr\$	12.558.404
Ex. 1985	-	Cr\$	6.268.554

Trata-se de três contratos de arrendamento mercantil ("leasing" financeiro) firmados em 10.06.81, 09.06.82 e 13.08.82. Os bens são caminhões. Os prazos dos contratos foram de 24 meses. O valor residual foi de 1% do valor dos bens. A contribuinte exerceu a opção de compra.

02 - Dedução indevida de despesas com combustíveis.

Ex. 1984	-	Cr\$	3.062.021
----------	---	------	-----------

Trata-se de gastos com combustíveis em Tucuruí - PA, onde a autuada mantinha filial. Em apenas 2 dias (à vista de 5 notas fiscais de 26 e 27.01.83) foram consumidos 4.408,0 litros de gasolina "C" e 6.465,5 litros de óleo diesel, não sendo possível, pelas notas fiscais, identificar os veículos responsáveis por tal consumo. A contribuinte limitou-se a relacionar os veículos de sua pro

B.

priedade, os quais estão todos localizados na sua matriz de Andradi
na - SP.

03 - Contribuições e doações indedutíveis em razão
do prejuízo operacional da empresa.

Ex. 1984 - Cr\$ 1.099.059

04 - Excesso de retiradas a título de "pro labore".

Ex. 1984 - Cr\$ 13.734.000

Demonstrou a fiscalização o limite das retiradas, no
caso de prejuízo operacional.

Limite - Período-base de 1983

Jan. a junho	= 111.000x6 =	Cr\$ 666.000
Jul. a Nov.	= 144.000x5 =	Cr\$ 720.000
Dezembro	= 250.000x1 =	<u>Cr\$ 250.000</u>
Total		Cr\$ 1.636.000

<u>Nome do sócio</u>	<u>Retiradas</u>	<u>R. Permitidas</u>	<u>Excesso</u>
Elpídio Colombo	9.360.000	1.636.000	7.724.000
Valter Colombo	4.680.000	1.636.000	3.044.000
Vivaldo Colombo	4.680.000	1.636.000	<u>3.044.000</u>
			13.812.000
Excesso oferecido à tributação.....			<u>78.000</u>
Excesso a tributar.....			13.734.000

05 - Suprimentos de caixa através de empréstimos dos
sócios, sem comprovação da origem dos recursos e
de seu ingresso na empresa. (Sócios Elpídio Co-
lombo e Sidinei Colombo, Cr\$ 15.500.000 e Cr\$...
2.500.000, respectivamente).

Ex. 1984 - Cr\$ 18.000.000

Intimada em 09.07.85, 29.08.85 e 25.03.86, a compro

var, documentalmente, a origem e a entrega dos recursos, a empresa apresentou, apenas, notas promissórias de sua emissão em favor dos sócios supridores (fls. 68/69).

06 - Importância apropriada a maior como despesas não operacionais, referente a perda de capital na venda de imobilizado.

Ex. 1984 - Cr\$ 39.467.244

A autuada vendeu vários itens do ativo imobilizado, a purando um prejuízo de Cr\$ 40.305.357, apropriando-o como despesas não operacionais na sua declaração de 1984. Conferindo os cálculos, a fiscalização detectou vários erros que ensejaram apropriação a maior.

Valor apurado pela contribuinte.....	Cr\$ 40.305.357
Valor apurado pelo fisco.....	<u>Cr\$ 838.113</u>
Valor apropriado a maior.....	Cr\$ 39.467.244

07 - Indedutibilidade do valor apropriado como despesas não operacionais, referente a perda de capital na alienação de incentivos.

Ex. 1984 - Cr\$ 5.578.826

08 - Quotas de depreciação do ativo imobilizado apropriadas indevidamente, em razão de os respectivos bens estarem 100% depreciados.

Ex. 1984 - Cr\$ 998.891

09 - Saldo devedor da correção monetária do balanço, apropriado a maior.

Ex. 1984 - Cr\$ 3.451.370

Aplicou-se a multa de 50% e calcularam-se os juros de mora. O crédito tributário foi convertido em ORTN's.



3. A contribuinte requereu e obteve prorrogação do prazo para impugnar. Tempestivamente, apresentou a impugnação de fls. 140/161.

Dessa impugnação e da contradita fiscal de fls. 290/294 fez a decisão de primeiro grau excelente resumo, no seu relatório, que se transcreve a seguir:

"Em seu arrazoado, constante de fls. 140 a 161, a impugnante alinhou suas razões de defesa, como a seguir se resume:

1. preliminarmente, a fiscalização deixou de aplicar as determinações contidas no artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, ao separar, indevidamente, em dois autos de infração, os fatos ligados às despesas operacionais apropriadas a título de gastos com contraprestações de arrendamento mercantil;
2. invoca o artigo 9º do citado Decreto, e seu § 1º, para justificar que a presente impugnação, bem como a outra, formalizada no processo nº 13821.00045/86-70, conduzem ao mesmo tipo de prova, conforme se demonstrará, ferindo com certeza as disposições previstas no inciso II do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72;
3. no mérito, infere que, em relação à apropriação das despesas operacionais a título de contraprestações de arrendamento mercantil, o autuante não levou em consideração informações prestadas durante a fiscalização, quanto à forma de utilização dos veículos indicados, e que:
 - a) - presta serviços a grandes empresas de construção civil, realizando trabalhos em locais distantes, com uso extremo dos veículos, que chegam a percorrer até.... 18.000 Km por mês, o que implica grande desgaste dos mesmos, e que a fiscalização não contestou os gastos com combustíveis havidos com a realização dos trabalhos, obviando uso intenso dos veículos;
 - b) - por essa razão, os veículos assim utilizados têm vida útil muito além daqueles utilizados em condições normais, pois, no prazo de 2 anos, a quilometragem rodada já ultrapassou a possibilidade de uso dessas máquinas por mais 20 meses, fatos que justificam a compra dos bens antes do

M.

término do contrato de "leasing", absolutamente feitos nos termos da legislação vigente; para corroborar suas alegações junta aos autos cópias de catálogos elaborados por empresa do ramo de arrendamento mercantil, os quais esclarecem que contratos dessa espécie recebem fiscalização do Banco Central do Brasil;

- c) - o autuante se baseou exclusivamente no fato de o contrato estipular prazo de vida útil de 5 anos para os bens arrendados, apesar de ter aquele, duração de 24 meses, e que, em razão disso, não poderia haver negociação dos bens antes do seu término; porém, prossegue a autuada, em razão de circunstâncias específicas dos trabalhos da empresa, com desgaste rápido das máquinas, o contrato se encerra ou se soluciona com a perda da utilidade do bem;
 - d) - não celebrou os contratos em desacordo com a lei, como diz o auto de infração, porquanto foram feitos com empresas do ramo, com fiscalização do Banco Central do Brasil, conforme estipula a Lei nº... 6.099/74, e fixando a depreciação dos veículos em 30% e não 20%, como insistiu o autuante;
 - e) - lamenta que o autuante insista em asse-
gurar, no Termo de Constatação Fiscal, que o tempo de vida útil dos bens arrendados e indicados nos contratos é de 5 anos e que os caminhões teriam que ser utilizados por esse tempo, embora estivesse demonstrada a forma de utilização daqueles bens, o que pode ser facilmente verificado pela Secretaria da Receita Federal, tendo sido os documentos postos à disposição do autuante, sem serem examinados, para se constatar a veracidade de suas alegações;
 - f) - a alegação fiscal é mera ilação sem qualquer comprovação eficaz, pelo que protesta sejam julgadas procedentes as suas razões impugnatórias, neste tópico;
4. quanto à glosa de despesas operacionais correspondentes aos gastos com aquisição de combustíveis (item 02 do auto de infração), argumenta a contribuinte que:
- a) - o autuante não acolheu as informações prestadas de que, em Tucuruí, onde prestava serviços à firma Camargo Corrêa, somente

B.

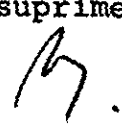
existia um posto de gasolina, de controle manual, provocando enormes filas para abastecimento do grande número de veículos ali existentes;

- b) - diante dessa situação, a autuada viu-se obrigada a adquirir combustíveis em grandes quantidades para suprir seus 18 veículos em operação naquela área, mantendo o produto em reservatório, pelo que as notas fiscais nunca poderiam indicar qual o veículo que utilizou o produto; os veículos eram abastecidos, tirando-se o combustível dos recipientes (tambores), sem os inconvenientes das filas nos postos de gasolina;
 - c) - a legislação do imposto de renda e a contabilidade comercial não sujeitam o contribuinte a especificar, individualmente, nos documentos fiscais, a utilização ou destinação de combustíveis; os documentos comprovando as despesas existem e foram apresentados ao autuante;
 - d) - a alegação fiscal de que todos os seus veículos estavam localizados na matriz não procede, pois, por ocasião do levantamento fiscal, o contrato com a Camargo Corrêa já estava extinto, e, evidentemente, os veículos não poderiam permanecer naquele canteiro de obras; não concorda com a consideração do autuante de que os caminhões da matriz não poderiam ser empregados nos serviços da filial;
 - e) - no exame da sua contabilidade, poder-se-ia verificar que todos os veículos de sua propriedade eram indicados nas fichas apresentadas e, se houvesse outros, estariam também ali relacionadas no imobilizado da empresa; anexa as fichas dos citados veículos (fls. 225 a 242);
5. no que se refere à glosa das despesas operacionais apropriadas a título de contribuições e doações, pelo fato de haver ocorrido prejuízo operacional, argumenta a fiscalizada que:
- a) - na verdade houve lucro operacional e o prejuízo verificado no final do balanço deve-se aos efeitos da correção monetária, o que se comprova com os documentos anexados (fls. 254 a 255);
 - b) - a legislação não disciplina se o lucro operacional a ser considerado é o apurado antes ou depois da correção monetária



balanço;

- c) - sendo glosados todos os itens mencionados na autuação, automaticamente deixa de existir o prejuízo e, se este não tiver, a dedução em foco é permitida legalmente; na contabilidade nunca se pode verificar se haverá prejuízo com a correção netária do balanço, para se deixar de lançar as deduções que são permitidas pela lei;
 - d) - citando o artigo 172 do Código Tributário Nacional, argumenta que agiu de acordo com a lei e que somente quando da aplicação da forma ficta de correção de todos os resultados é que o erro de fato aparece; invoca o artigo 112 do C.T.N., versando sobre interpretação da legislação tributária, ressaltando haver dúvida sobre como seria o procedimento correto, nesses casos;
6. com relação ao excesso de retiradas pro-labore dos sócios que prestam serviços à sociedade, infere que o fato se iguala à situação existente com as contribuições e doações, e argumenta que:
- a) - os sócios pagaram Imposto de Renda - Pessoa Física em decorrência da inclusão das retiradas nas respectivas declarações de rendimentos;
 - b) - no exercício de 1.984, ano-base de 1.983, a declaração de rendimentos apresentada pela empresa indicava uma restituição de pagamentos feitos antecipadamente, no valor de Cr\$ 29.405.370, porém, quando notificada, tal restituição foi de apenas Cr\$ 53.000, o que leva a concluir que diversos registros havidos na declaração foram glosados;
 - c) - não recebeu informações concretas e explicativas dessas glosas e requer nesta impugnação que seja feita a verificação necessária, afim de se evitar uma bitributação, no presente procedimento fiscal;
7. quanto à omissão de receitas operacionais, caracterizada pela contabilização de suprimentos de caixa através de empréstimos feitos pelos sócios à empresa, a autuada insurge-se contra o procedimento fiscal, alegando que:
- a) - são intolerantes as exigências fiscais de que, para se comprovar o suprimento de



Caixa, a empresa deverá apresentar recibo de depósito bancário ou mesmo cheque referente ao empréstimo, nunca se acatando a situação de que este empréstimo possa ter sido feito em dinheiro, ou que o sócio possa ter pago algum débito da empresa e depois, obviamente, ter creditado o valor respectivo a seu favor;

- b) - sua contabilidade registrou os suprimentos feitos pelos sócios, consoante de monstrou o auditor fiscal em seu levantamento, e quando se exigiu a comprovação, foram apresentadas as notas promissórias respectivas, emitidas para tanto, bem como os lançamentos contábeis pertinentes;
- c) - junta cópia das notas promissórias (fls. 244 a 248) para comprovar os empréstimos, das quais o autuante não tomou conhecimento, exigindo exclusivamente a apresentação dos depósitos bancários ou cheques correspondentes aos suprimentos feitos;
- d) - a lei não estipula que os suprimentos devam ser feitos por via bancária; citando o artigo 181 do RIR/80, aduziu que o autuante examinou as declarações de rendimentos das pessoas físicas dos supridores, comprovando que os mesmos possuíam recursos suficientes para a realização dos empréstimos;
- e) - a efetividade da entrega ocorreu com o lançamento contábil e a emissão das notas promissórias respectivas; a origem se comprova com o registro, indicando a procedência do suprimento e a capacidade do supridor; considera exaustiva a exigência de prova bancária do suprimento, coincidente em datas e valores;
- f) - nada, na lei, com exceção dos Pareceres Normativos, que considera simples e meras idéias fiscalistas que pretendem normatizar o comportamento do fisco, exige a apresentação de depósitos bancários ou figuras semelhantes, para confirmar o suprimento de caixa; transcreve ementas de acórdãos do TFR e do Conselho de Contribuintes (fls. 154 a 156), para inferir, ao final, ser absolutamente improcedente a irrogação fiscal de ocorrência de omissões de receitas operacionais;

8. quanto à irregularidade descrita no item 6 do auto de infração, ou seja, apropriação a



maior de despesas não operacionais, a título de perda de capital na venda de bens do ativo permanente, argüi a impugnante que:

- a) - nesse item, o autuante aplicou legislação que não vigia à época dos fatos, pois aquela em que se baseou somente foi gerada a partir do Decreto-lei nº 2.065/83, cuja vigência se deu a partir de 01.01.84, não abrangendo, portanto, os fatos ocorridos em 1.983;
- b) - o autuante considerou como perda de capital somente o valor de Cr\$ 838.313, quando, na verdade, pelos cálculos feitos em sua contabilidade, de acordo com a legislação vigente em 1983, a perda foi de... Cr\$ 40.305.357; não foi observada a depreciação dos bens, e a aplicação da legislação ainda não vigente provocou a diferença apontada;
- c) - a fiscalização deixou de considerar despesas havidas com gastos na construção de dois prédios na barragem de Tucuruí, cuja documentação a respeito é anexada à impugnação (fls. 262 a 279); ante a documentação apresentada, considera impropriedade a alegação fiscal;

9. referindo-se à glosa das despesas não operacionais referentes a prejuízos na venda de investimentos relativos a incentivos fiscais (item 7 do Termo de Constatação Fiscal), a impugnante ressalta inicialmente entender que a norma contida no artigo 112 do Código Tributário Nacional, inciso II, foi aplicada a seu desfavor, visto que o referido prejuízo deve ser computado no resultado do exercício, entre os valores não operacionais, e que o valor respectivo deverá ser adicionado ao lucro líquido do exercício na determinação do lucro real. Argumenta ainda que:

- a) - o artigo 318 do RIR/80 e o PN-CST nº 10/82 fixam que a perda apurada mediante troca por certificados de investimentos será computada no resultado do exercício e, assim, entende haver cumprido a lei, na forma exigida;
- b) - se a empresa não apresentou lucro real, obviamente não foram tais "valores adicionados ao lucro real", mas isso não lhe impede de computar o valor dos prejuízos ocorridos nas contas de resultado do exercício; invoca o preceito constitucional de que ninguém está obrigado a



fazer nada sendo em virtude de lei anterior;

10. quanto ao item 08 do Termo de Constatção Fiscal, ou seja, a apropriação de quotas de depreciação de bens do ativo imobilizado, argumenta a impugnante que o autuante presumiu ter havido depreciação global de bens do ativo imobilizado, quando, na realidade, tal fato não ocorreu, e que os controles são feitos por computador e estão insertos em livros competentes, que, embora não anexados, encontram-se à disposição para qualquer análise fiscal, e seguramente não indicam a alegada depreciação de 100%;
11. em relação ao item 9, ou seja, apropriação a maior de saldo devedor de correção monetária, demonstra estranheza com a apuração fiscal, pois não sabe onde ocorreram as diferenças apontadas, esclarecendo que os livros são feitos por computador e se encontram à disposição do fisco para qualquer análise. Infere que os alegados erros na depreciação possivelmente embasaram a idéia ao autuante, os quais, conforme já foi anteriormente, não ocorreram; procedente ao reexame desses cálculos, alega não haver encontrado as diferenças apontadas.

Em atendimento ao despacho exarado às fls. 289, e em cumprimento ao disposto no artigo 19 do Decreto nº 70.235/72, o Auditor Fiscal autuante manifestou-se (fls. 290 a 294) sobre a impugnação, analisando as argumentações da impugnante, item por item, na forma seguinte:

- I - ressalta inicialmente que a feitura de dois autos de infração, versando em parte sobre o mesmo assunto, não visou dificultar a defesa da autuada, mas apenas atender a legislação, pois, com o advento do Decreto-lei nº 1.967/82, a partir do período-base encerrado em 1982, o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas passou a ser exigido em ORTN, daí a razão de serem feitos dois procedimentos, separando os períodos-base anteriores a 1982;
- II - as alegações da contribuinte de que o Fisco glosou os gastos com contraprestações de arrendamento mercantil apenas pelo fato dos contratos terem seus prazos de duração menores que o da vida útil dos bens não podem ser aceitas, pois a referida glosa decorre do fato de os contra-



tos celebrados estarem em desacordo com a Lei nº 6.099/74, por apresentarem aspectos que os caracterizam como compra e venda a prazo, tais como;

- valor residual insignificante, em face do valor real dos bens quando do término do contrato, demonstrando que as contraprestações pagas correspondem à amortização total do bem;
- inexistência de cláusula contratual onde se verificasse claramente as regras que nortearam a fixação do valor residual; e
- término antecipado do contrato, conforme ocorreu com o celebrado com a empresa Bemlease S/A. Arrendamento Mercantil;

A impugnante não apresentou explicações razoáveis para essas irregularidades, limitando-se a juntar cópia de catálogos de empresas do ramo de "leasing", falando das vantagens deste para o arrendador, tais como a possibilidade de financiamento do bem em 24 meses, com direito a dedução do Imposto de Renda das prestações pagas, o que demonstra claramente que a intenção da maioria dos contratos de arrendamento mercantil é a aquisição do bem a prazo;

III - discorda das alegações da contribuinte de que a grande quantidade de combustíveis adquirida conforme os documentos de fls. 220 a 224 foi estocada em tambores para uso posterior, pelo fato de que, para tanto, seriam necessários 55 tambores de 200 litros e instalações físicas adequadas para a sua guarda; quanto aos veículos, dos indicados pela contribuinte, 18 são carros de passeio e 8 veículos de carga, sendo que estes serviam para o transporte de mercadorias entre a matriz em Andradina e a filial em Tucuruí, deduzindo-se que apenas os veículos de passeio estavam constantemente em Tucuruí, os quais não consumiram tal quantidade de combustíveis, principalmente óleo diesel utilizado em caminhões de carga. Assim o conceito de despesas operacionais admitidas (usuais e normais na atividade da empresa) não se aplica ao caso presente

IV - a impugnante alegou haver existido lucro

M.

operacional no exercício de 1984, ano-base de 1983, o que não ocorreu, como se pode verificar facilmente pela simples verificação da declaração de Imposto de Renda (fls. 250 a 253), e, neste caso, estando as despesas operacionais realizadas a título de contribuições e doações, para efeitos de dedutibilidade do imposto, intimamente ligadas à existência do lucro, os valores assim contabilizados devem ser oferecidos à tributação;

- V.- a legislação tributária estabelece que, ocorrendo prejuízo na empresa, a dedutibilidade da remuneração mensal dos sócios que a ela prestam serviços está assegurada em valor igual ao limite de isenção da tabela de desconto do imposto na fonte, sobre rendimentos do trabalho assalariado, o que ob servou a fiscalização (vide Termo de Constatação Fiscal, fls. 06 e 07), sendo irrelevante o fato de os sócios terem oferecido os rendimentos à tributação nas respectivas declarações;
- VI - considera que os argumentos expendidos pela autuada quanto aos suprimentos de caixa, além de serem sobejamente conhecidos pelo Fisco, constituem meras alegações desprovidas de provas;
- VII - infere que a autuada não teve sequer o cuidado de conferir os mapas elaborados pelo fisco, no caso da apuração das perdas de capital decorrentes da alienação de bens do ativo imobilizado, e confrontá-los com os seus cálculos, pois, se assim houvesse procedido, teria percebido que a fiscalização agiu de acordo com a legislação utilizada pelo próprio contribuinte;
- VIII - a impugnante denota falta de conhecimento da legislação tributária, quando afirma a inexistência de qualquer dispositivo que a impeça de computar no resultado do exercício o prejuízo havido na alienação de investimento com incentivo fiscal, pois o artigo 318 do RIR/80, por ela invocado, normatiza exatamente o contrário;
- IX - discorda da impugnante quanto ao alegado desacerto do procedimento fiscal em não considerar a quota de depreciação apropriada sobre alguns dos seus bens, pois, se houve conferido ou verificado os mapas de correção confeccionados eletronicamente, constatar isso fatalmente, bastando tanto examinar as contas relacionadas

B.

item 08 do Termo de Constatação Fls.
(fls. 08); e

X - quanto à irregularidade apurada constante na apropriação a maior de saldo vedor de correção monetária, as razões da autuação estão evidenciadas nos mapas de correção elaborados pela fiscalização (fls. 70 a 113), bastando, para tanto, confrontá-los com os mapas elaborados pela impugnante."

4. A referida decisão de primeiro grau manteve o lançamento. Desenvolve os fundamentos e termina sob a forma de "consideranda", transcrevendo-se estes, mais a conclusão:

"CONSIDERANDO que as hipóteses de nulidade do processo administrativo fiscal são as expressamente previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72;

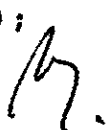
CONSIDERANDO que, ao contrário do que alega a impugnante, não há, nos autos, circunstâncias determinantes de prejuízo à sua defesa;

CONSIDERANDO que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (artigo 191, caput, do RIR/80);

CONSIDERANDO que, segundo prescreve o artigo 243 do RIR/80, o total das contribuições e doações admitidas como despesas operacionais não poderá exceder, em cada exercício, a 5% (cinco por cento) do lucro operacional da empresa, antes de computada essa dedução, o que implica, obviamente, que, não se verificando lucro operacional, como no caso presente (fls. 124), devem ser glosadas as despesas apropriadas àquele título;

CONSIDERANDO que essa matéria é objeto de jurisprudência administrativa já existente, consubstanciada em vários acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes, dos quais se destaca o que se segue:

"INEXISTÊNCIA DE LUCRO OPERACIONAL - Devem ser oferecidas à tributação as contribuições e doações, quando, no exercício de suas realizações, não se verificar ocorrência de lucro operacional." (Ac.19 CC 103-5.041/82);



CONSIDERANDO que o valor tributado na ação fiscal como excesso de retiradas pro-labore pelos sócios que prestam serviços à sociedade está corretamente calculado, atendendo, o procedimento, nesse tópico, ao que dispõe a legislação sobre a matéria, como se vê nos artigos 236, e §§, do Regulamento do Imposto de Renda, especificamente nos parágrafos 2º e 3º, in verbis:

"§ 2º - A dedução das remunerações pagas na forma deste artigo, em cada período-base, não poderá ser superior a 30% (trinta por cento) do lucro real, antes de feita a dedução dessas mesmas remunerações;

"§ 3º - Em qualquer hipótese, mesmo no caso de prejuízo, será sempre admitida, para cada um dos beneficiários, remuneração mensal igual ao valor do limite de isenção para efeito de desconto na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado;"

CONSIDERANDO que na ação fiscal apurou-se a ocorrência de omissão de receitas operacionais, caracterizada pela contabilização de suprimentos de caixa, cuja origem e efetiva entrega do numerário à empresa, originado de alegados empréstimos feitos a ela pelos sócios, não foram comprovadas com documentação hábil, de validade e idoneidade incontestes, que pudessem elidir a presunção fiscal;

CONSIDERANDO que o assunto é, administrativamente, de entendimento consolidado em vasta jurisprudência já existente, que a tributação levada a efeito está obrigada no que dispõe o artigo 181 do RIR/80, e consoante entendimento dos tribunais, manifestado em vários acórdãos, dos quais destacam-se os que se seguem, de inteira aplicabilidade ao caso presente;

"SUPRIMENTOS DE CAIXA - Constituem indícios veementes de omissão de receitas os suprimentos com recursos cuja origem e ingresso o contribuinte não logra comprovar," (Ac. 103-5.186/83);

"SUPRIMENTO DE CAIXA - É irrelevante a capacidade econômica do administrador da empresa, titular de crédito por suprimentos, se não for comprovada, plena, objetiva e inquestionavelmente, a origem do numerário creditado, mediante documentos idôneos e coincidentes, e que, igualmente, se comprove a efetividade da entrega dos recursos supridos, exibindo-se prova indubitável de que eles se transferiram para o patrimônio da pessoa jurídica." (Ac. 1º CC..... 101-73.902/82);

17.

"SUPRIMENTO DE CAIXA - Suprimentos à Caixa feitos por diretores com numerário de origem não esclarecida (laudo pericial não conclusivo). Sendo dêbil o quadro probatório dos autos, não basta a regularidade formal da escrita da empresa, conjugada à capacidade financeira dos sócios dela diretores, para ilidir a cobrança, posto que o ponto nuclear da questão diz respeito à proveniência ou origem do dinheiro entregue por eles à Caixa, isto é, se produto de dividendos, aluguéis ou rendimentos, não explicada satisfatoriamente." (Ac. TFR, 5a. Turma - Ap. Cível 46.818);

CONSIDERANDO que foi apurado no processo que a autuada realizou apropriação a maior, a título de despesas não operacionais, de valores correspondentes a perda de capital, em decorrência da alienação de bens do ativo imobilizado, em razão de erros de cálculos por ela cometidos, os quais foram refeitos pelo autuante (fls. 48 a 67), do que se originou a tributação da quantia de Cr\$ 39.467.244;

CONSIDERANDO que, além dessas circunstâncias, a fiscalizada, embora fosse regularmente intimada a fazê-lo, não apresentou documentação comprobatória suficiente quanto à alienação do prédio da filial em Tucuruí, pelo que não foi considerada, no procedimento, eventual perda nela ocorrida;

CONSIDERANDO que o artigo 318 do Regulamento do Imposto de Renda é claro no sentido da indedutibilidade, na apuração do lucro real, da perda na alienação ou baixa de investimento adquirido mediante dedução do imposto de renda devido pela pessoa jurídica (incentivos fiscais), sendo, portanto, indiscutível o acerto do procedimento fiscal nesse tópico;

CONSIDERANDO que foram verificadas apropriações indevidas de quotas de depreciação de bens do ativo imobilizado, em razão de já estarem os bens relacionados no Termo de Constatação Fiscal (fls. 08) totalmente depreciados;

CONSIDERANDO que o assunto é tratado no artigo 198, e §§, do RIR/80, e a irregularidade apurada constitui infringência ao que estabelece o parágrafo 3º do mencionado dispositivo regulamentar, in verbis:

"§ 3º - Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem, corrigido monetariamente.";

CONSIDERANDO que foram apuradas, igualmente, irregularidades praticadas pela empresa quanto à correção monetária do balanço, consistente na apropria-



ção a maior, no saldo devedor de correção monetária (despesa), da quantia de Cr\$ 3.351.370, conforme demonstrado nos mapas de correção elaborados pelo Fisco (fls. 70 a 113);

CONSIDERANDO que a irregularidade acima foi numérica e detalhadamente demonstrada pelo autuante, nos mapas constantes do processo, cabendo apenas manifestar que, sendo a correção procedida pelo contribuinte em desacordo com os artigos 347 e 348 do RIR/80 e com inobservância da IN - SRF nº 71/78, impõe-se a confirmação do procedimento fiscal, de glosa da despesa indevidamente apropriada;

CONSIDERANDO tudo o mais que do processo consta,

CONHEÇO da impugnação, por tempestiva, para rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, INDEFERI-LA, determinando o prosseguimento da cobrança do crédito tributário consubstanciado no auto de infração de fls. 01."

5. Ciente em 12.12.86 a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 331/342, protocolizado em 08.01.87, que passo a ler. (Lê-se).

É o relatório.

V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator:

O recurso é tempestivo.

A recorrente reitera a preliminar de nulidade do Auto de Infração, por terem sido lavrados dois autos, um em cruzeiros, outro convertendo o crédito lançado em ORTN's.

Com a devida vênia, a pretendida nulidade do Auto não encontra respaldo jurídico, nem nas razões deduzidas pela recorrente, nem em quaisquer outras que uma imaginação fértil possa trazer á baila. Simplesmente inexiste texto legal que, interpreta-



do condignamente, possa eivar de nulidade a peça vestibular, pelas razões expostas no recurso.

Rejeito a preliminar arguida.

Passo ao exame do mérito, abordando os diferentes itens na ordem em que se encontram no Relatório.

01 - Apropriação, como despesas, de contraprestações de contratos de arrendamento mercantil em desacordo com a Lei nº 6.099/74.

Ex. 1983 - Cr\$ 8.897.070

Ex. 1984 - Cr\$ 12.558.404

Ex. 1985 - Cr\$ 6.268.554

As operações de "leasing" cuja tributação se discute nestes autos correspondem ao denominado "leasing" financeiro. Trata-se de 03 (três) operações realizadas entre 10.06.81 e 13.08.82.

Lê-se no parágrafo único do art. 1º da Lei nº 6.099, de 12.09.74, com a redação dada pela Lei nº 7.132, de 26.10.83:

"Considera-se arrendamento mercantil, para os feitos desta Lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta."

Segundo o mesmo diploma legal, no seu art. 5º:

"Art. 5º - Os contratos de arrendamento mercantil conterão as seguintes disposições:

- a) prazo do contrato;
- b) valor de cada contraprestação por períodos determinados, não superiores a um semestre;
- c) opção de compra ou renovação de contrato, como faculdade do arrendatário;

M.

d) o preço para opção de compra ou critério para sua fixação, quando for estipulada esta cláusula."

Escreveu Fernando de Vasconcellos Coelho (in "Leasing, ICM e imposto de transmissão, Revista Forense 250/104):

"O leasing financeiro, em linhas gerais, é uma coligação de negócios jurídicos através dos quais uma empresa adquire determinado bem, a pedido de outra, para o fim específico de locá-lo a esta em condições previamente estipuladas, dando-o em locação por prazo certo e assegurando, à locatária, a opção de sua compra no término da locação, por um preço residual."

FÁBIO KONDER COMPARATO, in Contrato de "leasing" (Revista Forense, 250/7), depois de situar os problemas dos investimentos, a rápida modernização e o rápido obsolescência dos equipamentos, de modo a aconselhar prudência do empresário na imobilização de grandes recursos próprios neste setor; a importância do fortalecimento do capital de giro, e assim por diante, põe a indagação de como equipar-se (uma empresa) sem imobilizar consideráveis recursos próprios, de forma a conservar a liquidez da empresa e a substituir rapidamente o equipamento obsoleto, e esclarece:

"Uma resposta a este desafio parece ter sido encontrada recentemente nos Estados Unidos. Trata-se de fórmula engenhosa, que reflete uma mentalidade essencialmente prática; ao invés de comprar o equipamento de que necessita com ou sem financiamento, o empresário pede a uma instituição financeira especializada que o compre em seu lugar, segundo as indicações técnicas que ele próprio fornece e que lhe dê em seguida em locação por um prazo determinado, ao cabo do qual o empresário tem opção de adquirir o material locado por um preço residual, ou de devolvê-lo, se não preferir continuar na locação por prazo indeterminado. Faz-se, destarte, um investimento amortizável com os próprios lucros que ele propicia, e que permite ao empresário conservar em seu poder os bens de equipamento unicamente durante o período em que sua rentabilidade é elevada.

Eis aí o leasing, termo que vem sendo consagrado mesmo em língua latina."

(Destques do original).

ARNOLDO WALD, in "Noções básicas de "leasing" (Revis-



ta Forense, 250/28) destaca que:

"No plano filosófico, a implantação do leasing significa uma transformação nas idéias clássicas que identificavam e associavam o título de domínio e a capacidade produtiva decorrente da utilização da coisa."

E arremata:

"De fato, no mundo contemporâneo, firmou-se oportunamente o entendimento de que nada adianta ter a propriedade se o titular não tem condições de aproveitá-la e explorá-la adequadamente. Se o fim almejado é a produtividade, o capital em si mesmo, o capital imobilizado não constitui riqueza. O progresso decorre da produção, do lucro, da exploração do bem que constitui a verdadeira riqueza.

.....
A idéia básica de uma expansão sem necessidade de investimento imediato é o leit-motiv de toda a propaganda das companhias de leasing quando afirmam nos seus slogans: "Equiparem-se sem investir" - "Reequipem-se sem imobilizar fundos" - "Um reequipamento menos oneroso, uma expansão mais rápida e maiores lucros".

Neste sentido, um excelente anúncio imaginado pelas companhias brasileiras de leasing esclarece ao leitor: "Pela primeira vez, não queremos que você compre nada". É evidente o impacto dessa fórmula que propõe o fornecimento de um serviço e a utilização de um bem, sem a necessidade da aquisição do mesmo." (Destques do original).

A natureza jurídica, ou mesmo o conceito de "leasing" são bem controvertidos na Doutrina.

Parece-se, contudo, que a razão está com os que o enquadram como negócio jurídico complexo, desde que há, pelo menos, unidade de sujeito, ou de objeto, ou de manifestação da vontade. Apesar de existir pluralidade de negócios jurídicos, se um de seus elementos - o sujeito, o objeto ou o elemento volitivo - é complexo, tem-se o negócio jurídico complexo.

FÁBIO KONDER COMPARATO (op. e loc. cit.) ensina:



"O contrato de leasing apresenta-se assim como negócio jurídico complexo, e não simplesmente como coligação de negócios. Dizemos não simplesmente, porque na verdade o contrato entre a sociedade financeira e o utilizador do material é sempre coligado ao contrato de compra e venda do equipamento entre a sociedade financeira e o produtor. Mas o leasing propriamente dito, não obstante a pluralidade de relações obrigacionais típicas que o compõem, apresenta-se funcionalmente uno: a "causa" do negócio é sempre o financiamento de investimentos produtivos. A sociedade financeira, apesar de proprietária, não tem nunca a posse do material locado, e a sua maior preocupação é que ele lhe seja devolvido. A empresa utilizadora do material, por sua vez, apesar de locatária, comporta-se como tendo a sua plena disposição.

Sem dúvida, dentre as relações obrigacionais típicas que compõem o leasing, predomina a figura da locação de coisa. Mas a existência de uma promessa unilateral de venda por parte da instituição financeira serve para extremá-lo não só da locação comum, como da venda a crédito."

FRAN MARTINS in "Contratos e Obrigações Mercantis", Forense, Rio, 4ª ed., 1976, pág. 560), assim classifica o contrato de "leasing":

"Como um contrato de natureza complexa, mas apresentando autonomia no conjunto das relações criadas, o arrendamento mercantil pode ser considerado consensual, obrigatório que se torna pelo simples consentimento das partes; bilateral, criando obrigações para o arrendador (por a coisa à disposição do arrendatário, vendê-la, no caso desse optar, ao final, pela compra, recebê-la de volta, não havendo compra ou renovação) e para o arrendatário (pagar as prestações convencionadas, devolver a coisa, se não houver a compra da mesma ou a renovação do contrato); oneroso, havendo vantagens para ambas as partes; comutativo, sendo certas as prestações; por tempo determinado e de execução sucessiva. É, como foi dito, no direito brasileiro, um contrato nominado, regendo-se pelos dispositivos da Lei nº 6.099, de 1974. É, também, um contrato intuitu personae, devendo ser executado pelas partes contratantes sem que haja permissão de serem as mesmas substituídas na relação contratual."

ORLANDO GOMES (in "Direito Econômico", São Paulo, Saraiva, 1977, págs. 269 e seguintes) assinala pontos de aproximação e de afastamento entre o contrato de "leasing" e contratos afins.

M.

Em relação ao contrato de locação, a afinidade está na transmissão do uso e fruição de determinada coisa, bem como na contraprestação do aluguel.

As diferenças maiores são:

a) a função econômica do "leasing" é mais próxima da compra e venda do que da locação;

b) na locação, o locador tem a obrigação de manter a coisa, com as pertenças que a completam, em estado de servir ao uso a que se destina, durante o período contratual (Cód. Civil, art.... 1.189, I e II). Se a coisa se perder ou deteriorar sem culpa do locatário, é o locador quem suporta o prejuízo da ocorrência, visto ser por conta dele que corre o risco pela perda ou deterioração da coisa devida a caso fortuito (Cód. Civil, art. 1.190). É ao locador que compete ainda resguardar o locatário dos embaraços e turbacões de terceiros, que tenham ou pretendam ter direitos sobre a coisa; e é o locador quem responde pelos vícios ou defeitos da coisa, anteriores à locação (Cód. Civil, art. 1.191);

c) já no "leasing" é o arrendatário quem tem o dever de conservar a coisa, durante o prazo do contrato, em condições adequadas ao fim a que se destina. É sobre ele que recai o risco do perecimento ou deterioração da coisa, nenhum destes fatos o desonerando da obrigação de pagamento do aluguel estipulado. Se a coisa padecer de vícios ou defeitos anteriores à locação, de responsabilidade do fornecedor, tem-se entendido que é ao arrendatário que compete reagir contra a falta, perante o fabricante;

d) tem-se entendido que não aproveitam ao arrendatário, no "leasing", as regras pertinentes à prorrogação dos contratos de locação reconhecidas aos locatários, do mesmo modo que não aproveitam ao arrendante; no "leasing", as causas de rescisão antecipada do contrato que a lei estabelece a favor do locador (Lei nº 4.494, de 25.11.64, art. 11 incisos III e segs);



e) além disso, o aluguel, nos contratos de locação, representa o preço do uso e fruição da coisa, determinado de acordo com as taxas correntes do mercado das rendas e aluguéis, onde os aluguéis são pagos em pura perda para a aquisição da coisa. Doutra parte, o aluguel cobrável do arrendatário, no "leasing", é calculado de modo a cobrir, no conjunto das suas prestações, os custos de aquisição da coisa, acrescidos dos juros respectivos e do lucro razoável da arrendadora;

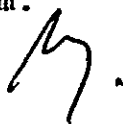
f) por essa razão é que, findo o prazo contratual, não querendo o tomador do "leasing" adquirir a coisa pelo preço residual estipulado, outras vantagens lhe são por vezes atribuídas. A vantagem, porém, que mais frequentemente lhe é concedida, e se afasta do regime de locação, é a promessa unilateral de venda ou o pacto de opção pelo preço residual estipulado. Trata-se de um preço de liberadamente inferior ao valor corrente e atual da coisa, por se tomarem em conta, na sua determinação, os aluguéis pagos pelo adquirente.

Nos excertos acima procuramos extrair o pensamento exato do ilustre Autor, tal como o exteriorizou na obra citada, inclusive perfilhando, de um modo geral, suas próprias palavras.

A respeito do cálculo do valor das prestações do "leasing", também ARNOLDO WALD (in. op. e loc. cit., pág. 31), assina-
lou:

"Os aluguéis são mais altos que os existentes na locação comum, pois visam garantir, em prazo contratual de terminado, a amortização do preço do equipamento, a crescido dos custos administrativos e financeiros e do lucro da companhia de leasing."

ORLANDO GOMES E ARNOLDO WALD não estão sozinhos nesse entendimento de que nas prestações do "leasing" estão embutidos valores a título de amortização do preço pago pela empresa de "leasing" à fabricante do bem.



Porém, algumas conclusões a que chegaram comentaristas do "leasing", nomeadamente quanto à fixação do valor residual, cem-me merecedores de certas considerações.

A Resolução nº 351, de 17.11.75 (do BACEN), no art. 8º, alínea "f", estabelecia o valor residual garantido, dispor:

"f) concessão à arrendatária de opção de compra do bem arrendado, devendo ser estabelecido o preço para o seu exercício ou critério utilizável na sua fixação, admitindo-se:

1. a garantia do valor residual;
2. o reajuste do preço acordado ou do valor residual garantido;"

Por sua vez, a Resolução nº 980, de 13.12.84, prescreve, em seu art. 9º, alínea "f":

"f) concessão à arrendatária de opção de compra do bem arrendado, devendo ser estabelecido o preço para o seu exercício ou critério utilizável na sua fixação, que pode ser inclusive o de valor de mercado;"

E continuou, na alínea "g":

"g) as despesas e os encargos adicionais que ficarem por conta da arrendatária ou da entidade arrendadora, admitindo-se:

- I - a obrigação da arrendatária de pagar, no final do prazo de arrendamento, um valor residual garantido, sempre que optar pelo não exercício da opção de compra;
- II - o reajuste do preço estabelecido para opção de compra ou do valor residual garantido, aplicando-se o disposto na alínea "c" anterior."

Por seu turno, a Portaria nº 564, de 03.11.78, do Sr. Ministro da Fazenda, dispõe:

"VALOR RESIDUAL GARANTIDO: preço contratualmente estipulado para exercício da opção de compra, ou valor con-



tratualmente garantido pela arrendatária como mínimo que será recebido pela arrendadora na venda a terceiros do bem arrendado, na hipótese de não ser exercida a opção."

Tanto nas Resoluções do BACEN, como na Portaria nº... 564/78, o valor residual garantido visa, essencialmente, assegurar à arrendadora o recebimento desse valor ao findar o contrato de "leasing", quer seja ou não exercida a opção de compra. Lê-se nos contratos que se os bens forem vendidos a terceiros, por preço inferior ao valor residual garantido, a arrendatária pagará a diferença à arrendadora; se vendidos por preço superior, o excesso será entre que à arrendatária.

No "leasing" os bens arrendados permanecem de propriedade da arrendadora, imobilizados pelo custo de aquisição, que é "o montante do dispêndio incorrido pela arrendadora para aquisição do bem destinado a arrendamento. Integram o custo de aquisição, quando constituam ônus da arrendadora e devam ser recuperados no contrato de arrendamento, os custos de transporte, instalação, seguro e de impostos pagos na aquisição, bem como a taxa de compromisso que, tendo sido escriturada como receita de acordo com o item 5, para atender a cláusula contratual, seja capitalizada." (Port. nº 564/78,2.)

Desse custo de aquisição, a mesma Portaria nº 564/78 prevê um valor a recuperar, para os efeitos fiscais, que corresponde ao custo de aquisição multiplicado por fator, de magnitude não superior à unidade, obtido pela multiplicação da taxa mensal de depreciação pelo número de meses do arrendamento.

A depreciação, como se sabe, há de ser feita mediante a utilização de taxas que levem em conta o tempo de vida útil do bem.

É das regras sobre a depreciação, e está no art. 12 da Lei nº 6.099/74, "in verbis":

"Art. 12 - Serão admitidas como custos das pessoas ju

M.

rídicas arrendadoras as cotas de depreciação do de aquisição de bem arrendado, calculadas de a com a vida útil do bem.

§ 1º - Entende-se por vida útil do bem o prazo durante o qual se possa esperar a sua efetiva utilização econômica."

O que se "pode esperar" é algo que está por acontecer. Portanto, é estimativa feita "a priori", não obstante o tempo de vida útil esteja condicionado a causas físicas (como o uso, o desgaste natural e a ação dos elementos da natureza) e a causas funcionais (como a inadequação e o obsolescência), que atuam em conjunto.

Tecnologicamente, depreciação é perda de eficiência funcional dos bens. Economicamente, diferença entre valores. Contabilmente, custo amortizado ("Contabilidade Introdutória", Sergio de Iudícibus e Outros, Atlas, 5ª ed., pág. 193).

Do ponto de vista fiscal, parcela que repercute subtrativamente na determinação do lucro real, base de cálculo do imposto de renda. Custo diferido e apropriado ao longo do tempo de vida útil. Valor a recuperar, na terminologia da Portaria nº 564/78.

Essa mesma Portaria denominou como valor residual atribuído a diferença entre o custo de aquisição e o valor a recuperar, isto é, o valor ainda não depreciado, o que também equivale ao valor contábil, na medida em que este é, num dado momento, a diferença entre o custo de bem (custo de aquisição) e o valor da depreciação acumulada (valor recuperado) até aquele momento.

Conviria uma breve consideração sobre a adoção de valor residual atribuído na citada Portaria, para significar, em última análise, valor contábil. A meu ver, valor contábil também deixa de ser um valor atribuído. São notórias as dificuldades para se precisar a significação dos valores adotados nos registros contábeis, nomeadamente a respeito da depreciação. SERGIO IUDÍCIBUS (in "Teoria da Contabilidade", São Paulo, Atlas, 1980, pág. 171) refere manifestação da "American Accounting Association" a respeito dos fatos



res determinantes da depreciação: "Qualquer declínio no potencial de serviços e outros ativos não correntes deveria ser reconhecidos nas contas no período em que tal declínio ocorre... O potencial de serviços dos ativos pode declinar por causa de... deterioração física gradual ou abrupta, consumo dos potenciais de serviços através do uso, mesmo que nenhuma mudança física seja aparente, ou deterioração econômica por causa da obsolescência ou de mudança na demanda dos consumidores."

O mesmo Autor acrescenta que "... poderíamos expressar a depreciação simplesmente como a diferença entre o valor de mercado do equipamento no fim e no início do período." Mas adverte que, "neste caso, estaríamos provavelmente consagrando a avaliação a valores de mercado para a Contabilidade, o que não seria fora de propósito. Restaria verificar se utilizaríamos um valor de entrada ou de realização".

Estas e outras perplexidades, alinhadas pelo Autor, em função dos modelos adotados ou de possível adoção, da sistematicidade ou racionalidade metodológica, explicam, a meu juízo, a referência citada a valor atribuído, ao invés de valor de mercado, de troca, de realização etc, etc.

Seja como for, no estágio em que se encontra a problemática da mensuração e valoração dos ativos, não se pode ir além da noção de um valor que se lhes atribua quando se está no plano do confronto do custo de aquisição com os métodos de depreciação disponíveis.

Isso, contudo, não significa que esses dados não possam ser tomados como referência. Ao contrário, são muitos os casos em que são tomados como ponto de partida, tanto para os efeitos contábeis como financeiros, econômicos, fiscais e outros.

A mesma Portaria nº 564/78 estabeleceu, no item 9:

"9. O resultado apurado na alienação do bem arrendado



terá o seguinte tratamento:

- I - no caso de exercício da opção contratual de compra, ou na venda a terceiro com apropriação pela arrendadora do valor residual garantido, a diferença entre o valor de venda e o valor residual atribuído será computada:
 - a) como resultado do exercício, se positiva;
 - b) como ativo diferido, para amortização no restante de setenta por cento do prazo de vida útil normal do bem, se negativa;
- II - no caso de venda a pessoa física ou jurídica não ligada à arrendadora nem à arrendatária por interesse econômico comum, com apropriação pela arrendadora da totalidade do preço de venda, a perda ou o ganho será levado a resultado do exercício.

É evidente que o ato ministerial admitiu distinção entre valor residual atribuído e valor residual garantido. Mas também admitiu que qualquer deles poderia superar o outro, na justa medida em que cogita de diferenças positivas ou negativas entre os dois valores.

Temos, assim, que a diferença entre o valor residual garantido e o valor residual atribuído, tanto no caso de exercício da opção de compra, pela arrendatária, como no caso da venda do bem a terceiros, sempre repercutirá nos resultados da empresa arrendadora, como ganho ou perda, ainda que não apropriável no exercício em que ocorrer a venda. (Ressalva da alínea "b" do inciso I do item 9 da Portaria).

Vejamos como isso se conjuga com o disposto nos arts. 13 e 14 da Lei nº 6.099/74, "in verbis":

"Art. 13 - Nos casos de operações de vendas de bens que tenham sido objeto de arrendamento mercantil, saldo não depreciado será admitido como custo para efeito de apuração do lucro tributável pelo imposto de renda.

Art. 14 - Não será dedutível, para fins de apuração de lucro tributável pelo imposto de renda, a diferença menor entre o valor contábil residual do bem arrendado



do e o seu preço de venda, quando do exercício da opção de compra."

Do confronto entre os textos da Portaria nº 564/78 e da Lei nº 6.099/74, tiram-se as conclusões a seguir:

- a) casos de não haver opção de compra e consêquente venda do bem a pessoa física ou jurídica não ligada à arrendadora nem à arrendatária por interesse econômico comum:

Havendo apropriação pela arrendadora da totalidade do preço de venda, a perda ou o ganho será levado a resultado do exercício. O saldo não depreciado será admitido como custo, para os e feitos fiscais. Abstraindo-se os aspectos de correção monetária, dir se-ia que haveria ganho ou perda conforme o preço de venda fosse su perior ou inferior ao valor contábil residual.

Ora, se nas prestações correspondentes ao contrato de arrendamento mercantil estavam ou não contidos valores a título de recuperação dos custos de aquisição do bem dado em arrendamento, é coisa que muito se afirma e pouco se demonstra.

Com efeito, na sistemática contábil e fiscal que se vem aplicando ao "leasing", as tais parcelas alegadamente embutidas no preço do arrendamento, não repercutem, direito e destacadamente: (a) no valor imobilizado pela arrendadora, inclusive para os efeitos de depreciação, que não é outro se não preço pago à fabricante; (b) no valor residual contábil; (c) no cômputo dos ganhos ou perdas quando da alienação do bem a terceiros; (d) nas prestações recebidas ao longo do arrendamento, tratadas que são, pelo seu total, como receitas da arrendadora pelo fato do contrato de arrendamento.

Além do mais, o arrendatário, que teria pago, no meio de suas prestações, nada registra a título de pagamento pela aquisição do bem, pois nem o adquire ao final do contrato. Pior ainda, o terceiro que o adquire da arrendadora, imobiliza o preço pago à arrendadora agora alienante, sem nenhuma referência às parcelas do preço que

B.

teriam sido pagas pela arrendatária enquanto esta utilizou o bem
suma: no contrato de compra e venda entre a arrendadora e o ter
ro adquirente do bem, que certamente será pelo preço de mercado
função da data e do valor comercial do bem, a arrendadora - vende
ra jamais faz constar (e não teria sentido que o fizesse) algo
tipo: preço de venda: 100; parte paga pela arrendatária X:99. Dife
rença a ser paga pela adquirente Y: 1.

Não é por razão que contraste com o raciocínio acima
que tanto a Lei nº 6.099/74, como a Portaria nº 564/78, determinam
que a arrendadora, ao alienar o bem a terceiros (não ligados à ar
rendadora e à arrendatária) tome por indicadores, para efeito de a
puração do resultado do exercício, simplesmente o valor contábil re
sidual e o preço de venda, sem considerações de qualquer ordem quan
to à inserção de parte do preço nas prestações do "leasing".

b) Casos de exercício da opção contratual de compra a
terceiro com apropriação pela arrendadora do valor
residual garantido.

Havendo opção de compra, e seja ela ou não exercida ,
dois valores são postos em confronto: o valor de venda e o valor
residual atribuído.

A rigor, a lei menciona, apenas, valor contábil resi
dual "versus" preço de venda. Todavia, a citada Portaria, com o ob
jetivo de ajustar toda a sistemática extraída da lei às inovações do
Decreto-lei nº 1.598/77, consoante menção expressa no seu primeiro
"considerando", e, possivelmente, levando em conta a Resolução nº
351, de 17.11.75, do BACEN, que introduziu a figura do "valor resi
dual garantido", deslocou o cotejo para valor de venda e valor resi
dual garantido.

(Toma-se, aqui, valor de venda por preço de venda, ad
mitindo-se que houve descuido terminológico na redação da Portaria,
no inciso I do item 9, o que já não ocorreu no inciso II, acima fo
calizado).



Conforme já visto, valor residual atribuído significa valor contábil residual estimado, mas que, ao final, é o valor contábil residual.

Então, nas hipóteses ora em exame, se a arrendadora apropriar como receita o valor residual garantido, coisa que dificilmente deixará de fazer, este será, em última análise, o preço de venda, seja porque o que faltar será inteirado pela arrendatária, seja porque o excedente, caso a alienação seja a terceiros, será devolvido à arrendatária.

Então, se a diferença entre o valor residual atribuído (= valor contábil residual) e o preço de venda for positiva, será incorporada ao resultado do exercício; se negativa, será computada no ativo diferido, para amortização no restante de 70% do prazo de vida útil normal do bem.

Também aqui são aplicáveis, por inteiro, as considerações feitas acima, questionando a tese de que parte do preço de aquisição do bem, após o arrendamento, já estava embutido nas prestações pagas pela arrendatária à arrendadora. Aliás, com mais pertinência ainda, por existente a opção de compra e a solução ser a mesma, quer ela tenha ou não sido exercida.

De maneira que, em contratos de "leasing" como aqueles questionados nestes autos, em que o prazo de vida útil dos bens, segundo testemunham as taxas de depreciação aplicáveis, prolonga-se por tempo que se conta em anos após o termino do contrato de "leasing", a fixação de valores residuais garantidos mínimos, de feição puramente simbólica, distancia-se enormemente de toda uma compreensão global e sistemática que se tenha do contrato de "leasing" financeiro, seja este visto sob o prisma de suas causas ou motivos, de sua filosofia, seja do ponto de vista da legislação tributária, único aspecto em que o instituto já mereceu tratamento legislativo, no nosso meio.

No plano fiscal, assim como no capital, vê-se que o



valor considerado, ao final do contrato, para, havendo alienação bem, se apurar ganhos ou prejuízos, é o valor contábil residual, que a Portaria nº 564/78, no seu contexto explicativo, chamou valor residual atribuído.

Nesse plano nenhuma consideração é feita em torno da idéia de que no valor das prestações do "leasing" estão embutidas parcelas do preço pago ao fabricante, seja a título de recuperação de custos pela arrendadora, seja a título de pagamento de preço de aquisição, pelo arrendatário, caso este exerça a opção de compra. A lei ignora completamente esse aspecto, desde que a ele não se refere, nem expressa nem implicitamente.

No plano, digamos, comercial, e desde que nas prestações de "leasing", o embutimento de parcela do preço de compra não foi provado, nem demonstrado, mas apenas alegado (como foi acontecer em vários trabalhos doutrinários disponíveis), seria natural que o preço de venda se aproximasse, o máximo possível, do valor de mercado do bem, no estado em que se encontrasse ao findar o contrato de "leasing" e à data da alienação do bem pela arrendadora.

No fim de contas, a arrendatária, durante o contrato, tem direitos e deveres que dele exsurgem, dentre os quais avulta o direito de utilizar o bem e o dever de pagar pela correspondente utilização. A opção de compra é um direito que sequer pode ser utilizado antes do término do contrato, sob pena de descaracterizar o contrato de arrendamento mercantil (Res. nº 980/84 - BACEN - art. 11). Em princípio, a arrendante e a arrendatária nem sabem se a opção vai ser exercida ou não. A arrendatária não interessa pagar algo mais pela utilização do bem com o fito de comprá-lo se ainda não sabe se vai exercer a opção. Se e quando a exercer, aí sim, é que lhe interessa saber sua prestação correspondente ao exercício da opção e à respectiva aquisição.

Logicamente, o famigerado valor residual garantido, que funciona como uma espécie de seguro da remuneração global pretendida pela arrendadora, foge da natureza das coisas quando se divorcia

17.

de qualquer dos parâmetros possíveis: (a) o valor residual contábil; ou (b) o valor de mercado do bem à época da alienação pela arrendadora. O preço que fuja acentuadamente a qualquer desses valores, para se fixar em percentagens ínfimas ou desprezíveis, afronta a essência do "leasing" financeiro, a sua filosofia, as suas causas, os motivos, a sua natureza, enfim descaracterizando-o de maneira irremediável.

Pelos motivos expostos, mantêm-se a decisão recorrida.

02 - Dedução indevida de despesas com combustíveis.

Ex. 1984 - Cr\$ 3.062.021

A fiscalização considerou despropositado o consumo de combustíveis em apenas dois dias do mês de agosto de 1983, e glosou a despesa no valor correspondente, mesmo porque a contribuinte não logrou comprovar em que veículos teria sido gasto tanto combustível.

Dos argumentos deduzidos pelas duas partes, a fiscalização e a contribuinte, deduz-se que a contribuinte mais alegou do provou e a fiscalização mais presumiu do que apurou e demonstrou.

É certo que o dispêndio e a quantidade de combustível em discussão é realmente de molde a despertar sérias dúvidas, mas a fiscalização, foi tão ligeira que afirmou que não existiam veículos na filial de Tucuruí-PA, para depois, na informação fiscal admitir, que, ao tempo, existiam: veículos em Tucuruí. A partir daí, a fiscalização deduziu quais os que lá estariam e quais os que não estariam na indigitada filial.

Penso que um razoável grau de certeza deveria ter sido perseguido pela fiscalização. Caso impossível, o melhor era abandonar o assunto. Se o quantitativo de combustível era exagerado, deveria sê-lo em relação a outro quantitativo. Mesmo porque se o combustível dito consumido era excessivo, daí não resultaria, necessariamente, que nenhum tivesse sido consumido.



Apresentando-se, como se apresenta, rarefeita a imputação fiscal, deve ser dado provimento a este item, reformando-se, em consequência, a decisão de primeiro grau.

03 - Contribuições e doações indedutíveis em razão do prejuízo operacional:

Ex. 1984 - Cr\$ 1.099.059

A tese da recorrente é a de que seu balanço de 1983 apresentava lucro operacional, só passando a acusar prejuízo com a correção monetária do balanço.

A matéria é de natureza fiscal e o lucro operacional a ser considerado como referência, para os fins do art. 243 do RIR/80, é aquele que figura como tal na correspondente declaração de rendimentos.

Essa declaração, na parte que interessa, revela, a fls. 124, um lucro operacional negativo de Cr\$ 6.574.947.

A rigor, não se compreende muito bem o exercício de argumentação tão extenso na defesa para uma questão que se me afigura tão singela.

Mantém-se a decisão recorrida, nesta parte.

04 - Excesso de retiradas a título de "pro labore".

Ex. 1984 - Cr\$ 13.734.000

A argumentação da recorrente é do mesmo teor daquela vista no item anterior.

Pelos mesmos fundamentos aflorados no exame do item 03, deve prevalecer a decisão de primeira instância também quanto a este item.

05 - Omissão de receitas caracterizada por suprimen -



tos de caixa efetuados pelos sócios.

Ex. 1984 - Cr\$ 18.000.000

A fiscalização insistiu na comprovação da origem e do ingresso dos suprimentos feitos pelo sócio Elpidio Colombo (15.500.000) e por Sidney Colombo (2.500.000) parente dos sócios. Não foi atendida.

Também nas defesas apresentadas em primeira e segunda instâncias a contribuinte não produziu qualquer prova.

Alude a que se lhe exige a produção de prova negativa. Há equívoco grave. Provar o ingresso dos recursos e os meios e modos pelos quais os sócios obtiveram os recursos supridos é, flagrantemente, prova positiva.

Pergunta onde está na lei que o suprimento de caixa deva ser feito por depósito bancário. Pode-se responder que em lugar nenhum. Mas também se poderia perguntar à recorrente quem lhe exigiu tal coisa.

O fato é que o supridor pode suprir dos modos que quiser. O único que se lhe exige é que prove a origem dos recursos supridos e seu efetivo ingresso na empresa. Apenas, se utilizar cheques e extratos bancários a prova será mais fácil. Só isso.

As notas promissórias emitidas pela recorrente em favor dos indigitados supridores provará, tão-somente, uma dívida cambial da emitente. Nada a ver com o negócio jurídico subjacente, com sua causa ou motivo.

Todavia, é de se ressaltar o suprimento feito por Sidney Colombo (ou em seu nome...). Não sendo ele sócio, mas apenas parente, não estava alcançado pelas regras do art. 181 do RIR/80.

Dá-se provimento parcial a este item para excluir da tributação a importância de Cr\$ 2.500.000.

M.

06 - Importância apropriada a maior como despesas não operacionais, referente à perda de capital na venda de imobilizado.

Ex. 1984 - Cr\$ 39.467.244.

À vista da relação de fls. 43/47, fornecida pela contribuinte no curso dos trabalhos de fiscalização, esta elaborou os mapas demonstrativos de fls. 48/66.

Logo na impugnação a empresa alegou que a diferença decorria de a fiscalização haver adotado critérios de depreciação e correção monetária introduzidos pelo Decreto-lei nº 2.065/83, que só poderiam ser aplicados no exercício seguinte.

Na contradita fiscal foi alertada de que, se tivesse examinado os cálculos da fiscalização, em confronto com seus próprios cálculos, teria notado que em ambos foi adotada a mesma legislação.

Se a contribuinte não havia analisado os cálculos da fiscalização, também não leu a informação fiscal. É o que se pode depreender do teor de seu recurso, onde, simplesmente, repete a questão da vigência e aplicação do Decreto-lei nº 2.065/83.

Inclusive, na questão da construção de dois prédios em Tucuruí-PA, matéria que não foi considerada pelo fisco, conforme se esclareceu no Termo de Constatação de fls. 05/08, na informação fiscal e na decisão de primeiro grau.

Por outra parte, a contribuinte também não tem razão na sua tese relativa à vigência e aplicação do Decreto-lei nº 2/83.

Esse diploma legal foi publicado no D.O.U. de 28.10.83. Seu art. 44 dispõe que ele entraria em vigor na data de sua publicação. Assim, aplicável por inteiro no exercício fi



ro de 1984, sem ofensa ao princípio da anterioridade da lei consagrada no § 29 do art. 153 da Constituição Federal, tal como no art. 99, II, do C.T.N.

Ainda mais que o exercício social da recorrente de 1983 encerrou-se em 31.12.83.

Mantém-se a decisão recorrida.

07 - Indedutibilidade do valor apropriado como despesas não operacionais, referente a perda de capital na alienação de incentivos.

Ex. 1984 - Cr\$ 5.578.826

A argumentação da defendente acerca do art. 318 do RIR/80 é manifestamente equivocada.

O dispositivo legal em questão é bastante claro ao prescrever que não será dedutível na determinação do lucro real a perda apurada na alienação ou baixa de investimento adquirido mediante dedução do imposto sobre a renda devido pela pessoa jurídica. É evidente que perdas dessa natureza não podem ser computadas na determinação da base de cálculo do imposto. Se o lucro real for negativo, as mesmas perdas também não podem ser consideradas para aumentar esse lucro real negativo, gerando eventuais prejuízos fiscais a compensar.

Mantém-se a decisão recorrida.

08 - Quotas de depreciação do ativo imobilizado apropriadas indevidamente, por totalmente depreciados os bens.

Ex. 1984 - Cr\$ 998.891

O erro da contribuinte não está nos mapas de apuração de depreciações elaborado eletronicamente, mas sim no fato de haver apropriado despesas de depreciação a maior, relativas a alguns bens

B

que estavam depreciados em 100%, segundo os próprios mapas referi - dos acima.

Creio, no entanto, que houve equívoco dos autuantes em relação a dois itens:

Fls. 407 - Instalações - Tucuruí - Cr\$ 19.778,97

Fls. 408 - Equip. Comunicações Matriz- Cr\$ 241.608,80

Segundo os mapas em questão, esses bens não estavam to talmente depreciados, e as "depreciações do ano" foram, precisamen te, nesses valores, os quais, por esse motivo, devem ser excluídos da tributação.

Dá-se provimento, em parte, a este item, para se ex cluir Cr\$ 261.387,77 (19.778,97 + 241.608,80).

09 - Saldo devedor da correção monetária do balanço, apropriado, a maior.

Ex. 1984 - Cr\$ 3.451.370

A fiscalização encontrou a diferença acima e determi nou-a confrontando os mapas de correção monetária que elaborou (fls. 70/113) com aqueles confeccionados eletronicamente pela contribuín te.

No auto de infração o autuante descreveu:

"09 - Saldo devedor da correção monetária do balanço apropriada a maior, item 09 do Termo de Constatação Fiscal anexo.

Exercício de 1984, período-base de 1983 ... Cr\$ 3.451.370.

Enquadramento legal: Art. 347, inciso I, letras "a" e "b", II e III, art. 348 e seus parágrafos, combinado com o artigo 357, § 1º e 2º e art. 358 com seus incisos, letras e parágrafos (Decreto-lei nº 1.598/77, ar 39, 40, 47 e 48)."

No tal Termo de Constatação Fiscal escreveu:



"09 - Durante o exercício de 1984, período-base de 1983, foi apropriado a maior pelo contribuinte, a importância de Cr\$ 3.451.370, no saldo devedor da correção monetária do balanço, conforme está demonstrado nos mapas da correção monetária anexo, em confronto com o mapa de correção confeccionado eletronicamente."

Folheando-se os autos verifica-se que os mapas elaborados pela fiscalização encontram-se a fls. 70/113.

Os mapas confeccionados pela autuada, dos quais o autuante extraíu os elementos de seus mapas, só os juntou a recorren-
te já na fase recursória.

A contribuinte manifestou alguma perplexidade logo na impugnação, chegando a aduzir:

"É de se crer que a análise desses cálculos poderão ser refeitas (sic) pelo autuante, num exame mais detalhado dos cálculos indicados."

Na contradita fiscal o autuante simplesmente conseguiu:

"Quanto a apropriação a maior de saldo devedor da correção monetária do balanço, esta evidenciada esta situação através dos mapas elaborados pela fiscalização, pags. 70 a 113 do processo, confrontando com os mapas de correção monetária da impugnante."

Inexistiam, nos autos, àquela altura, os mapas feitos pela contribuinte.

Mesmo sem se efetuar o confronto, o julgador "a quo" manteve a tributação, com fundamentos nos seguintes "Consideranda":

"CONSIDERANDO que foram apuradas, igualmente, irregularidades praticadas pela empresa quanto à correção monetária do balanço, consistente na apropriação a maior, no saldo devedor de correção monetária (despesa), da quantia de Cr\$ 3.351.370, conforme demonstrado nos mapas de correção elaborados pelo Fisco (fls.

B.

70 a 113);

CONSIDERANDO que a irregularidade acima foi numérica e detalhadamente demonstrada pelo autuante, nos mapas constantes do processo, cabendo apenas manifestar que, sendo a correção procedida pela contribuinte em desacordo com os artigos 347 e 348 do RIR/80 e com inobservância da IN-SRF nº 71/78, impõe-se a confirmação do procedimento fiscal, de glosa da despesa indevidamente apropriada."

No seu recurso a contribuinte voltou a revelar que não entendera onde estavam as razões da diferença, nem saber do que defender-se. Juntou os seus mapas (fls. 378 e segs.).

Todo este "imbroglio" merece análise detida e com a possível isenção.

Em primeiro lugar, tanto o Auto de Infração como o Termo de Constatação Fiscal limitam-se a enunciar que houve apropriação a maior de saldo devedor da correção monetária do balanço. De como se apurou essa diferença nada esclarece, a não ser que esta - ria demonstrada nos mapas em anexo. A capitulação legal, sem estar errada, nada esclarece de específico quanto à matéria de fato, o que é natural.

Em segundo lugar, os mapas de fls. 70 a 113, lindamente elaborados, nada esclarecem sobre que contas, cálculos ou índices foram efetuados com erro pela contribuinte.

Em terceiro lugar, a decisão de primeiro grau, não se dispondo, nos autos, dos mapas da contribuinte, não fez mais "data vênia", do que acolher os mapas da fiscalização. Estes, ao contrário do que se afirma na decisão recorrida, não demonstram por que apropriou saldo devedor a maior, porque não demonstram quais os valores, contas ou operações em que a contribuinte teria errado, nem em que ponto ela teria inobservado a IN-SRF nº 71/78.

Em quarto lugar, quando tentei confrontar os mapas de fls. 70/113 com aqueles finalmente trazidos aos autos pela contri



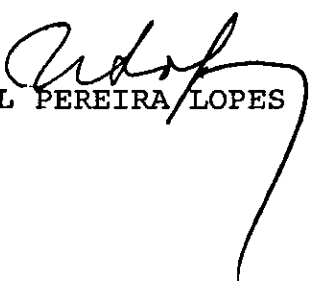
buinte, verifiquei que a fiscalização enumerou as contas em diferente sequência, e tomou valores escriturados, para achar os valores corrigidos em valores completamente díspares daqueles consignados nos mapas da contribuinte, sem qualquer explicação ou justificativa. Aqui e ali, os mapas do Fisco e da contribuinte parecem referir-se a empresa diferente.

Pode-se dizer, sem exagero, que o autuante elaborou mapas de correção monetária e deixou à contribuinte a missão de compará-los com os seus próprios para descobrir onde tinha errado e por que tinha errado.

Ante um quadro dessa ordem é inquestionável a imper-feição da descrição dos fatos tidos como incriminados neste item, com inarredável cerceamento do direito de defesa, o que acarreta a nulidade do auto, quanto a este item.

Isto posto, rejeito a preliminar arguída e, no mérito, dou provimento, em parte, ao recurso, para excluir da tributação a importância de Cz\$ 9.274,77.

Brasília-DF., em 24 de fevereiro de 1987


URGEL PEREIRA LOPES

PRESIDENTE E RELATOR