



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13842.000497/96-30  
Recurso nº : 113.939  
Matéria : IRPJ E OUTROS - EXS: 1991 A 1993  
Recorrente : VIAÇÃO NASSER S/A  
Recorrida : DRJ EM CAMPINAS/SP  
Sessão de : 17 de fevereiro de 1998  
Acórdão nº : 103-19.176 **RP/103 - O.213**

**IRPJ - ARRENDAMENTO MERCANTIL - ANTECIPAÇÃO DE VALOR RESIDUAL GARANTIDO** - Não descaracterizam os contratos de arrendamento mercantil a antecipação de valor residual, como previsto na Portaria nº 140/84, inciso II.

**ARRENDAMENTO MERCANTIL - VALOR RESIDUAL MÍNIMO** - Estando presentes as condições legais que regulam o contrato de arrendamento mercantil, a fixação de valor residual ínfimo não tem o condão de descaracterizar estes contratos para configurá-los como compra e venda.

**CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO** - A correção monetária de balanço visa excluir dos elementos do patrimônio líquido e do resultado do exercício os efeitos da inflação e, na realidade, não constituem valores levados a tributação ou dela excluídos.

**OMISSÃO DE RECEITA** - O simples confronto de dados informados pelo sistema IRF ON-LINE, com as receitas contabilizadas constituem indícios de omissão de receita que merecem um aprofundamento da ação fiscal para a prova da omissão imputada.

**OMISSÃO DE RECEITA** - As informações de terceiros servem para subsidiar a ação fiscal, mas não como prova irrefutável de omissão de receitas, especialmente quando infirmadas pelo sujeito passivo. Os bilhetes de passagem de ônibus são documentos fiscais hábeis na contabilização de receitas.

**ILL - DECORRÊNCIA** - Incabível sua exigência para as sociedades por ações.

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - DECORRÊNCIA** - Ajusta-se o valor desta exigência com o decidido para o IRPJ, tendo em vista a inexistência de fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2

Processo nº. : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº. : 103-19.176

JUROS DE MORA - TRD - Não prevalece sua cobrança com base na TRD, no período de fevereiro a julho de 1991.

Recurso provido parcialmente

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VIAÇÃO NASSER S/A

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para excluir da tributação do IRPJ as importâncias correspondentes aos itens "arrendamento mercantil", exceto em relação ao contrato SAFRA/70.611-495-7; "omissão de receita financeira"; e "omissão de receita de prestação de serviço"; adequar a exigência da Contribuição Social com o decidido para o IRPJ; excluir a exigência do ILL; excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991; e reduzir a multa de lançamento *ex officio* de 100% (cem por cento) para 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber que negou provimento em relação ao item "arrendamento mercantil".

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
MÁRCIO MACHADO CALDEIRA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 AGO 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: RUBENS MACHADO DA SILVA (SUPLENTE CONVOCADO), EDSON VIANNA DE BRITO, SANDRA MARIA DIAS NUNES, SILVIO GOMES CARDOZO, NEICYR DE ALMEIDA E VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



Processo nº : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº : 103-19.176  
Recurso nº : 113.939  
Recorrente : VIAÇÃO NASSER S/A

## RELATÓRIO

VIAÇÃO NASSER S/A, com sede em São José do Rio Pardo/SP, recorre a este colegiado da decisão da autoridade de primeiro grau, na parte que indeferiu sua impugnação ao autos de infração que lhe exigem Imposto de Renda Pessoa-Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro e Imposto de Renda na Fonte.

Tais exigências são decorrentes de diversas infrações detectadas nos exercícios de 1991 a 1993, originalmente constantes do Processo nº 10830.002204/95-91e transportadas para este, em função do recurso de ofício impetrado naquele processo, pela exclusão de valores em montante superior ao limite de alçada da autoridade julgadora singular, referem-se a:

1 - Despesas de Arrendamento Mercantil em desacordo com as normas de regência;

2 - Falta de correção monetária de Bens do Ativo Permanente

2.1 - Falta de Correção monetária dos valores residuais garantidos pagos antecipadamente;

2.2 - Falta de correção monetária de dois ônibus adquiridos através consórcio MIDISA;

2.3 - Diferença de correção monetária da conta Veículos de Linha, em função da empresa ter registrado fora do mês de aquisição, veículos adquiridos em 1991;



Processo nº. : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº. : 103-19.176

2.4 -Falta de correção monetária de motores, adquiridos através do Consórcio Rodobens e registrado no ativo permanente;

2.5 - Diferença de correção monetária da conta Terrenos, em função de sua contabilizado fora do mês de aquisição;

3 - Custo de bem baixado indevidamente - saldo da conta Consórcio Midisa baixado indevidamente contra a conta de despesa (Variação Cambial sobre Veículos);

4 - Variação monetária passiva a maior em função do ajuste do valor das quotas de consórcio em valor superior à dívida;

5 - Falta de contabilização de Receita Financeira, apurada pelo confronto do Relatório IRF On Line com os rendimentos contabilizados e informados pela empresa (fls. 36/37);

6 - Omissão de receita de prestação de Serviços - Falta de reconhecimento de receitas das Prefeituras de Mococa e São José do Rio Pardo, apurada pelo confronto entre os valores informados pelas citadas prefeituras e os valores contabilizados.

A impugnação do sujeito passivo foi tempestivamente apresentada e, após o julgamento singular, logrou seu deferimento parcial, para excluir da tributação os valores da correção monetária dos valores residuais pagos antecipadamente (item 2.1) e da falta de correção monetária de dois ônibus adquiridos através do Consórcio Midisa (item 2.2). Desta decisão houve agravamento do valor da Contribuição Social sobre o Lucro, lançamento este que faz parte do processo nº 10830.004003/96-91.



Processo nº. : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº. : 103-19.176

As razões de impugnação e a decisão monocrática estão alinhadas a seguir, como consta das fls. 648/671.

## I - IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

### A - Despesas de Arrendamento Mercantil/Correção Monetária

#### Causas de autuação

A fundamentação fática está descrita nos itens 1 e 2.1 do Termo de Verificação de fls. 28/39, parte integrante do Auto de Infração, conforme adiante:

**\*1 - DESPESAS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL EM DESACORDO COM AS NORMAS DE REGÊNCIA** - A empresa contabilizou como despesas de arrendamento mercantil valores pagos relativos a contratos de arrendamento mercantil em desacordo com as normas de regência, conforme exposição abaixo, pelo que tais arrendamentos são considerados como **operações de compra e venda a prestações**, na forma do art. 235, § 1º do RIR/80 (art. 11 da Lei 6.099/74), tendo como reflexo tributário a glosa dos valores pagos a título de despesas de arrendamento mercantil, relacionados conforme Demonstrativo das Contraprestações de Arrendamento Mercantil a Glosar:

#### 1.1 - Opção de Compra no Início do Contrato:

Os contratos relacionados a seguir possuem cláusulas que obrigam a arrendatária a **antecipar valor residual** desde o início da operação, ou seja, nos contratos, a opção de compra ao invés de ser opção da arrendatária, conforme prevê o art. 5º, "c", da Lei 6.099/74, passou a ser obrigação, como se fosse um contrato normal de compra e venda. Por isso, tais operações não podem ser consideradas como de arrendamento mercantil. Sobre o assunto já tem se pronunciado a nossa jurisprudência administrativa (Ac. 101-84.818).

Em alguns casos, esta obrigação por parte da arrendatária de fazer a opção de compra era por intermédio de um tal "Fundo de Resgate do Valor Residual", figura esdrúxula, não prevista nas normas de arrendamento mercantil, o que torna evidente que as operações foram de



Processo nº. : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº. : 103-19.176

compra e venda a prestações, apesar da forma de arrendamento mercantil que receberam.

Contrato nº 21.070/00 BCN Leasing - Arrendamento Mercantil:

Valor da Operação NCz\$ 400.000,00

Data: 01.08.89

Prazo: 24 meses

Valor Residual NCz\$ 176.032,00

Objeto: dois ônibus Mercedes-Benz 0-371

Cláusula contratual de antecipação do valor residual garantido: item 2.5 e aditamento denominado de FUNDO DE RESGATE DO VALOR RESIDUAL, datado de 01.08.89.

Contrato nº 21.877/00 BCN Leasing - Arrendamento Mercantil:

Valor da Operação Cr\$ 24.000.000,00

Data: 17.09.90

Prazo: 24 meses

Valor Residual Cr\$ 10.561.920,00

Objeto: dois ônibus Mercedes-Benz 0-371

Cláusula contratual de antecipação do valor residual garantido: item 2.5 e aditamento denominado de FUNDO DE RESGATE DO VALOR RESIDUAL, datado de 17.09.90.

Contrato nº 602.127-1 Unibanco Leasing - Arredamento Mercantil:

Valor da Operação Cr\$ 66.400.028,86

Data: 08.08.91

Prazo: 24 meses

Valor Residual 43% do valor do bem

Objeto: dois ônibus Mercedes-Benz 0-371

Cláusula contratual de antecipação do valor residual garantido: 24a.

Contrato nº 602.552-8 Unibanco Leasing - Arredamento Mercantil:

Valor da Operação Cr\$ 56.319.974,82

Data: 24.09.91

Prazo: 24 meses

Valor Residual 43% do valor do bem

Objeto: dois ônibus Mercedes-Benz 0-371

Cláusula contratual de antecipação do valor residual garantido: 24a.

Contrato nº B-227/91-8 Sogeral Leasing - Arredamento Mercantil:

Valor da Operação Cr\$ 133.982.644,60



Processo nº : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº : 103-19.176

Data: 30.11.91  
Prazo: 24 meses  
Valor Residual 42,96% do valor do bem  
Objeto: quatro ônibus  
Cláusula contratual de antecipação do valor residual garantido: III al.

Contrato nº 077/88/Sp BMG Leasing - Arrendamento Mercantil:  
Valor da Operação Cz\$ 49.800.000,00  
Data: 01.07.88  
Prazo: 24 meses  
Valor Residual Cz\$ 8.300.166,00  
**(Pago na data da assinatura do contrato)**  
Objeto: dois ônibus Mercedes-Benz O-371  
Cláusula contratual de antecipação do valor residual garantido: 64a.

Contrato nº 70.611.495-7 Safra Leasing - Arrendamento Mercantil:  
Valor da Operação Cz\$ 65.000.000,00  
Data: 24.11.88  
Prazo: 24 meses  
Valor Residual Cz\$ 1,00 (valor residual simbólico)  
Objeto: um ônibus Mercedes-Benz O-371  
Cláusula contratual de antecipação do valor residual garantido: 8.1-lia. **O valor das antecipações correspondeu a 99% do contrato e foi pago nos primeiro seis meses.**

### 1.2 - Contratos Com Valores Residuais Fixados Sem o Critério da Depreciação

O conceito de valor residual garantido é um **conceito técnico**, que leva em consideração o prazo de vida útil do bem, ou seja, a sua depreciação, cujo regramento está previsto nas Portarias MF, 564/78 (sobre este item, ainda em vigor); 140/84; 431/87 e 113/88, de tal forma que os valores residuais fixados pela arrendadora e o previsto em normas específicas, devem ser idênticos ou próximos. No entanto, tal critério não foi observado nos contratos examinados e abaixo relacionados, que tiveram valores residuais sem qualquer critério, ou seja, tiveram valores residuais meramente simbólicos ou irrisórios.

Conforme se pode constatar nos demonstrativos abaixo (feitos com apoio na legislação específica), os valores residuais dos contratos distorcem completamente dos valores residuais atribuídos, o que significa que, para a arrendadora, os bens (veículos) ao final do contrato (dois anos), já



Processo nº. : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº. : 103-19.176

terem sido totalmente depreciados, o que não corresponde à realidade, visto que o prazo de vida útil desses bens é de cinco anos, fato este que se constitui em flagrante irregularidade fiscal, além de absurdo do ponto de vista econômico e contábil.

Na verdade, a opção de compra se realizou no início do contrato, cujo preço foi pago disfarçado e englobadamente com as prestações e não ao final do prazo contratual, pelo valor simbólico de 1,00 (uma unidade de moeda), com formalmente se fez constar.

Para melhor compreensão sobre o assunto, citamos abaixo os conceitos da Portaria MF 564/78, os quais serão utilizados para demonstrar a distorção entre o valor residual que deveria constar em cada contrato e o que consta dele:

a) custo de Aquisição:

o montante pago pela arrendadora para aquisição do bem destinado a arrendamento.

b) Valor Residual Garantido:

o preço contratualmente estipulado para exercício da opção de compra;

c) Valor Residual Atribuído:

a diferença entre o custo de aquisição e o valor a recuperar;

d) Valor a Recuperar:

o custo de aquisição multiplicado pelo fator de depreciação;

e) Fator de Depreciação:

número de magnitude não superior à unidade, obtido pela multiplicação

da taxa mensal de depreciação pelo número de meses do arrendamento;

f) Taxa Mensal de Depreciação:

100% dividido pela vida útil do bem \* = 1.67% a.m. ou 20% a.a.

\* o prazo de vida útil dos bens em questão é de cinco anos ou 60 meses, não se admitindo para os contratos firmados após 01/88 qualquer redução (Portaria MF 431/87).



Processo nº. : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº. : 103-19.176

Contrato nº 70.611.498-1 Safra Leasing S/A - Arrendamento Mercantil:  
Valor da Operação Cz\$ 62.900.000,00  
Data: 24.11.88  
Prazo: 24 meses  
Valor Residual Cz\$ 1,00 Conforme Aditamento  
Objeto: um ônibus Mercedes-Benz 0-371  
Cláusula contratual que previa antecipação do valor residual garantido:  
nenhuma.

Contrato nº 70.611.976-7 Safra Leasing S/A - Arrendamento Mercantil:  
Valor da Operação Cz\$ 44.300.000,00  
Data: 13.10.88  
Prazo: 24 meses  
Valor Residual Cz\$ 1,00 Conforme Aditamento  
Objeto: um ônibus Mercedes-Benz 0-371  
Cláusula contratual que previa antecipação do valor residual garantido:  
nenhuma.

Contrato nº 601.739 - Unibanco Leasing - Arredamento Mercantil:  
Valor da Operação Cr\$ 31.000.000,00  
Data: 25.06.91  
Prazo: 24 meses  
Valor Residual 1% ou Cr\$ 310.000,00  
Objeto: um ônibus Mercedes-Benz 0-371  
Cláusula contratual que previa antecipação do valor residual garantido:  
24a.

Contrato nº 601.738 - Unibanco Leasing - Arredamento Mercantil:  
Valor da Operação Cr\$ 31.000.000,00  
Data: 25.06.91  
Prazo: 24 meses  
Valor Residual 1% ou Cr\$ 310.000,00  
Objeto: um ônibus Mercedes-Benz 0-371  
Cláusula contratual que previa antecipação do valor residual garantido:  
24a

**1.3 - Resumo das Contraprestações de Arrendamento Mercantil a Glosar**  
Em resumo, as operações foram feitas com a cobertura formal da  
roupagem de arrendamento mercantil, mas, em essência, foram, com de  
fato são, operações de compra e venda a prestações.



Processo nº. : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº. : 103-19.176

Para melhor análise, e para efeito de glosa das despesas indevidas de arrendamento mercantil e correção monetária das antecipações pagas, elaboramos o **DEMONSTRATIVO DAS CONTRAPRESTAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL A GLOSAR\*\***, onde tivemos o critério de separar, com base nos documentos de pagamento e/ou nas disposições contratuais, os valores pagos a título de antecipação do valor residual garantido e os de contraprestação de aluguel, visto que, conforme determina o art. 15 da Lei 6.099/74 e Port. MF 140/84, os valores de antecipação do valor residual, deveriam ser contabilizados como Ativo da arrendatária e não contabilizados como despesa operacional de arrendamento mercantil, como indevidamente foram.

O procedimento da fiscalização tem amparo no art. 235 do RIR/80, na Lei 6.099/74, Port. MF 564/78, Resolução BCB 980/94, art. 12, "f" e em vasta e reiterada jurisprudência.

VALOR APURADO NO ANO DE 1990: Cr\$ 45.978.231,38

VALOR APURADO NO ANO DE 1991: Cr\$ 218.850.728,32

\*\* Demonstrativos de fls. 40/43, parte integrante do Auto de Infração, também cientificados à interessada.

## 2 - FALTA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE BENS/DIREITOS DO ATIVO PERMANENTE

2.1 - Falta de correção monetária credora no resultado do exercício, referente a atualização dos valores residuais garantidos - VRG, pagos antecipadamente ao arrendador pelo exercício da opção de compra referente a contratos de arrendamento mercantil, valores estes que deveriam ser integrados ao Ativo Fixo da arrendatária, conforme determina o art. 15 da Lei 6.099/74 e Port. MF 140/84, e se sujeitam à correção monetária, seja por previsão legal, conforme determina a Lei 7.799, seja por disposição contratual.

Os valores abaixo estão discriminados no **DEMONSTRATIVO DA FALTA DE CORREÇÃO MONETÁRIA - CONTA VRG \*\***, por nós elaborado e anexo ao presente:

VALOR APURADO NO ANO DE 1990: Cr\$ 15.128.008,76

VALOR APURADO NO ANO DE 1991: Cr\$ 155.341.373,59.

\*\* Demonstrativos de fls. 44/45, parte integrante do Auto de Infração, também cientificados à interessada. "



Processo nº. : 13842.000497/96-30

Acórdão nº. : 103-19.176

### **Razões da Impugnação**

Relativamente a este item, alega a interessada:

“Não há de se falar em disposições contratuais. Cada arrendadora insere em seus contratos cláusulas de seu exclusivo interesse, as quais somos forçados a aceitar se pretendemos levar avante os negócios,... De concreto, existe o fato de que os bens arrendados são de propriedade legal das ARRENDADORAS e se no final nós os adquirimos por valor pequeno é porque na realidade nada mais valem. Quando é vendido para terceiros, havendo lucro é o mesmo apropriado em conta de Receita. Não podemos falar em diminuição de rendimento tributável, pois, tanto tecnicamente ou na prática, isso não ocorreu. Há de se considerar ainda, a hipótese do bem objeto do arrendamento, ser devolvido às arrendadoras, pura e simplesmente.”

### **Fundamentos de Decisão**

De início, uma distinção há que ser feita, em defesa da lógica e da verdade, ou seja: é necessário separar, de um lado, o contrato de arrendamento mercantil que, sob o aspecto formal, atende, em princípio, os comandos legais que regem a matéria, tanto no enfoque da Lei 6.099/74, quanto no contexto do ato jurídico a que o mesmo se vê inserido, conforme previsto no Código Civil; de outro lado, as evidências atrás apontadas que emergiram dos diversos contratos descritos e que colidem, no aspecto fático e fiscal, com os objetivos previstos naquele contrato - o de arrendamento mercantil.

Não se olvida que todos os contratos retro citados se pautaram pelas normas que norteiam o direito contratual. De fato, decorrem os contratos de elemento essencial que é a vontade. Daí, a singela alegação de que “*Cada arrendadora insere em seus contratos cláusulas de seu exclusivo interesse, as quais somos forçados a aceitar se pretendemos levar avante os negócios,...*” não tem o condão de refutar as constatações fiscais e muito menos ilide o verdadeiro objetivo dos contratos em debate: o de auferir



Processo nº. : 13842.000497/96-30

Acórdão nº. : 103-19.176

benefício fiscal, de um lado, de maior valor de despesas dedutíveis, antecipando-as e, de outro, evitar os efeitos da correção monetária credora.

A propósito do "arrendamento mercantil", traz-se à colação as lições do ilustre doutrinador Antonio da Silva Cabral, contidas em sua obra "Cessão de Contratos e Cessão de Créditos no Arrendamento Mercantil", Ed. Resenha Tributária, páginas 73 e 81, as quais, por oportunas, transcrevemos a seguir:

"O objeto do arrendamento mercantil é a locação de coisa, e não o financiamento nem a compra e venda. Embora não se possa confundir o instituto com mera locação de coisas, a verdade é que o núcleo do conceito se situa na palavra arrendamento, ainda que na zona periférica do conceito se encontrem a compra e venda e o financiamento. Tanto assim é verdade, que alguém pode simplesmente arrendar um bem e no fim do contrato restituí-lo à arrendadora, mas não pode financiar a compra desse bem, sem antes arrendá-lo. Isto porque o objetivo do arrendamento mercantil não +e a compra e venda, nem o financiamento, mas o uso e o gozo do bem por prazo determinado." (grifou-se)

...

"Valor de resíduo é aquele que corresponde ao valor pelo qual o bem poderá ser alienado, após o decurso do prazo do contrato de arrendamento."

O arrendamento mercantil é um contrato que possui características próprias, sendo, portanto, diferente do contrato de locação e de financiamento, na medida em que a empresa arrendatária fica com o direito de uso do bem por tempo indeterminado e sob condições contratuais específicas, mediante o pagamento de prestações. Se cumpridas todas as suas regras, e somente assim, o valor das prestações pagas pela arrendatária é considerado custo ou despesa, podendo ser deduzido do imposto de renda, conforme dispões o artigo 235 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.



Processo nº. : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº. : 103-19.176

*In casu*, constatou a fiscalização que alguns dos contratos possuíam cláusulas que obrigavam a arrendatária a antecipar o valor residual desde o início da operação (é o caso dos contratos descritos no item 1.1 retro). Diante de tal fato, fica evidente a infração aos dispositivos legais que regem a matéria.

A glosa de despesas a título de arrendamento mercantil em casos análogos, inclusive, já mereceu análise do Primeiro Conselho de Contribuintes, sendo unânime o entendimento de que a operação, realizada nesses moldes, descaracteriza o "Leasing" convertendo-se em contrato de compra e venda a prestação, sem direito à fruição dos benefícios instituídos pela Lei nº 6.099/74. Cita-se, como exemplo, o Acórdão 1º CC nº 101-84.818:

**"ARRENDAMENTO MERCANTIL - 1) A previsão de valor residual ínfimo, por si só, não justifica a glosa de despesa correspondente. 2) A disposição contratual que obriga a arrendatária a antecipar o valor residual garantido em prestações, revela o caráter apriorístico e definitivo da opção. Esta cláusula fere o disposto no art. 5º letra "c", da Lei 6.099/74, descaracterizando o contrato de arrendamento mercantil."**  
(grifou-se)

Já, os contratos elencados no item 1.2 retro, conforme bem salienta o autuante, foram firmados sem levar em conta o critério da depreciação. Por pertinente, traz-se à colação excertos do decidido pelo 1º Conselho de Contribuintes no Acórdão 103-14.337/93:

"... de fato, a fixação de um prazo de dois anos para a duração do contrato - como os da espécie aqui tratada - não é, em absoluto, motivo para considerá-lo como contrário à lei de regência; o mesmo não se pode dizer, a meu ver, em relação à fixação de valor residual ínfimo para a aquisição dos bens contratados. Tratando-se de veículos,...", não é razoável nem verdadeiro supor que, ao final de dois anos de uso,



Processo nº. : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº. : 103-19.176

tenham um valor ínfimo. A realidade da nossa economia e, principalmente, a realidade do mercado nacional de veículos usados estão, a todo momento, desmentindo tal valor.

É possível afirmar-se, portanto, que o valor ínfimo, no caso, só foi possível de ser fixado uma vez que as prestações pagas configuravam, na verdade, uma compra e venda de bens a prazo, ou seja, ao final dos dois anos, o bem, em todo o seu valor, já estava quitado, o que por si só desfigura o contrato de arrendamento mercantil e justifica o seu prazo de duração de apenas vinte e quatro meses.

Como se pode verificar, as características dos contratos descritas nos itens 1.1 e 1.2, demonstram, à evidência, haver reais motivos para que de desqualifiquem as operações do âmbito do arrendamento mercantil.

E essa descaracterização se encontra prevista na própria Lei 6.099/74, em seu art. 11 § 1º. e seu regulamento (Resolução BACEN nº 980/84). Além disso, se assenta em farta jurisprudência administrativa, com julgamentos favoráveis ao Fisco, da qual podem ser destacados os seguintes Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes: 105-01.728/86; 2.467/87; 2.404/87; 2.528/88; 2.645/88; 2.716/88, dentre outros.

Por todos esses motivos, procedente é a exigência fiscal relativa à glosa das correspondentes despesas.

Já, no que respeita ao item correção monetária, também pacífica é a jurisprudência administrativa pela sua intributabilidade. É o caso, p.ex., do Ac 1º CC 103-07.459/86. Desta feita, é de se excluir da exigência as parcelas tributadas a esse



Processo nº. : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº. : 103-19.176

título. quais sejam, Cr\$ 15.128.008,76 e Cr\$ 155.341.373,59, correspondentes, respectivamente, aos exercícios 1991, ano-base 1990 e exercício 1992, ano-base 1991.

## **B - Operações com o "Consórcio MIDISA LTDA."**

### **Causas de autuação**

A fundamentação fática está descrita nos itens 2.2, 3 e 4 do Termos de verificação de fls. 28/39, parte integrante do Auto de Infração, conforme adiante:

### **"2 - FALTA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE BENS/DIREITOS DO ATIVO PERMANENTE:**

**2.2 - Falta de correção monetária credora apurada conforme abaixo, em virtude da empresa ter adquirido em 18.01.90 e 20.03.90, dois ônibus, nos valores de Cr\$ 1.088.894,36 e Cr\$ 1.709.857,32, através de consórcio e ter cometido erro contábil transferindo o saldo da conta de ativo 13501001 - Consórcio Midisa para a conta de passivo 22303001 - Midisa Ad. Consórcio Ltda., quando o correto seria transferir o saldo para a conta Veículos de Linha. No Livro Razão Auxiliar em OTN/BTNF - RAZORT, a referida conta que representava o consórcio, foi zerada sem ter sido transferida para a conta Veículos de Linha.**

<b>VALOR APURADO EM 1990</b>	<b>Cr\$ 9.809.988,09</b>
<b>VALOR APURADO EM 1991</b>	<b>Cr\$ 60.121.550,59</b>

### **3 - CUSTO DE BEM BAIXADO INDEVIDAMENTE:**

Saldo da Conta Consórcio Midisa, baixado indevidamente contra a conta de despesa 45102001 Variação Cambial sobre Veículos, quando o correto seria transferir o saldo para a conta de Ativo (Veículos) que representasse a aquisição do bem adquirido através de consórcio, erros estes constatados pelos documentos e lançamentos no Livro Razão, contas 13501001 - Midisa Administração de Consórcio Ltda. e 45102001 - Variação Cambial sobre Veículos, cópias anexas, pelo que procedemos à glosa do valor levado à despesa indevidamente.

**VALOR A GLOSAR NO ANO-BASE 1991: Cr\$ 9.967.167,74**

### **4 - VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA A MAIOR**

Variação monetária passiva (despesa), contabilizada a maior, em virtude da empresa ter ajustado o saldo da conta 22303001 - Midisa D. Consórcio Ltda., em valores que não correspondiam efetivamente à



Processo nº. : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº. : 103-19.176

dívida, nos Balanços em 31.12.90 e 31.12.91. O erro da empresa decorreu do fato de não considera que as quotas 10, 12 e 13 do Grupo C29 foram canceladas e os valores pagos serviram para quitar parte do débito da quota 11 do Grupo C29, que, conforme consta dos extratos do Consórcio Midisa, era a única quota de consórcio em aberto, pelo que procedemos à glosa do excesso da despesa a título de variação monetária passiva, a seguir demonstrado:

<b>V.M.P A GLOSAR EM 1990</b>	<b>Cr\$ 9.195.495,36</b>
<b>V.M.P A GLOSAR EM 1991</b>	<b>Cr\$ 194.222,18."</b>

### **Razões de Impugnação**

Acerca deste tópico, alega a contribuinte:

- que os valores de 1.088.894,36 e 1.709.857,32 referem-se a valores liberados pelo Consórcio Midisa e entregues à CALDENSE DIESEL S/A para pagamento das NF 107, de 18.10.90 e 119, de 20.03.90, estando esses veículos indicados no RAZORT;

- que todos os valores glosados não se justificam, posto que todos os pagamentos efetuados à MIDISA, foram registrados e corrigidos, creditando-se as variações monetárias em conta RECEITA, nos respectivos exercícios; quando da entrega dos bens ou liberados valores pagos que são variações monetárias passivas; por ocasião do recebimento dos bens objeto de consórcio, são os mesmos imobilizados, sofrendo, a partir daí correção pelo seu valor integral, gerando correção monetária ativa.

### **Fundamentos de Decisão**

Antes de se discutir as exigências retro, necessário se faz algumas colocações acerca dos bens adquiridos através do sistema de consórcios.



Processo nº. : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº. : 103-19.176

Nos períodos atingidos pela autuação, os bens adquiridos pelo falado sistema deverão ser contabilizados de acordo com as determinações contidas no PN CST 1/83, ou seja: as parcelas pagas até a data do recebimento do bem deverão ser classificadas em conta do ativo imobilizado, ou, se for o caso, a critério da pessoa jurídica, no circulante ou no realizável a longo prazo.

Por ocasião do recebimento do bem, este será registrado em conta específica e definitiva do ativo, pelo valor constante da nota fiscal, em contrapartida das contas:

- I - do ativo que registrou as antecipações; e
- II - do passivo que irá registrar o saldo devedor.

Já, as variações do saldo devedor ocorridas após o recebimento do bem, quando decorrentes de aumento do valor de cada prestação, serão registradas como variações monetárias passivas, computadas na determinação do lucro real (ADN CST nº 7/77).

Agora, passa-se à apreciação dos itens em comento, todos relativos às operações da interessada com o Consórcio MIDISA. Dessa apreciação resultará a conclusão pela procedência das exigências relativas aos itens 3 e 4 retro. Isto porque a empresa procedeu com uma certa "confusão" no que concerne as suas contas relativas a Consórcios. Certamente, se houvesse ela agido de acordo com as prescrições estabelecidas nas normas atrás citadas, nada haveria a ser tributado pela fiscalização.

Relativamente ao item 2.2, que fala da aquisição de 02 ônibus, tem-se que, o cotejo dos extratos da MIDISA (fls. 452/453), com as notas fiscais de fls. 484/485, subsidiadas pela declaração de fls. 639, firmada pela vendedora dos veículos, -



Processo nº. : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº. : 103-19.176

CALDENSE - permite concluir que esses bens são os mesmos indicados no RAZORT de fls. 532 e, portanto, corrigidos desde a data da aquisição.

Impõe-se, por conseguinte, a exclusão dos valores tributados no item 2.2: Cr\$ 9.809.988,09 (ex. 91/ab 90) e Cr\$ 60.121.550,59 (ex. 92/ab 91), relativos à correção dos falados bens.

Com relação ao item 3 - valor de Cr\$ 9.967.167,75, despesa apropriada no ano-base 1991 e objeto de glosa -, os razões das contas citadas despesa do total do valor anteriormente contabilizado no ativo e relativo a parcelas pagas de bens consorciados e não contemplados. Esse procedimento, sem dúvida, onerou indevidamente e em igual montante o resultado do ano-base 1990. Procedente, portanto, a respectiva exigência.

Quanto ao item 4 - Variação Monetária Passiva a Maior -, a descrição fática e a documentação juntada aos autos (fls. 487/507), corroboram a correção dos procedimentos e cálculos realizados pela fiscalização.

De fato, de citada documentação verifica-se que a interessada adquiriu as cotas 13 e 15 do Grupo C22 do consórcio MIDISA, classificando-as no Ativo Permanente (fls. 490/492). Após, passou a registrar os pagamentos das contas no Ativo Realizável (fls. 487/489). Posteriormente, adquiriu mais 4 cotas do Grupo C29 (cotas 10, 11, 12 e 13 - fls. 465/468), agora, registrando-as no Passivo (fls. 497), sendo que dessas aquisições, somente foi contemplada a cota 11, parcialmente quitada com valores pagos em outras cotas e canceladas. Certamente para esse fato - o cancelamento de cotas e transferência dos valores pagos para aquela contemplada - não atentou a interessada, o que a induziu à apropriação, em valores maiores do que os devidos (nos montantes



Processo nº. : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº. : 103-19.176

demonstrados pela fiscalização), de variação monetária passiva. Logo, procedente a respectiva exigência.

### **c - Receita da Prestação de Serviços**

#### **Causas de Autuação**

A fundamentação fática está descrita no item 6 do Termo de Verificação de fls. 28/39, arte integrante do Auto de Infração, conforme adiante:

#### **\*6 - FALTA DE RECONHECIMENTO DE RECEITA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS**

Falta de reconhecimento de receitas da prestação de serviços às Prefeituras Municipais de Mococa e de São José do Rio Parda, apurada mediante o confronto dos valores informados pelas citadas prefeituras com os valores contabilizados pela fiscalizada.

Como na contabilidade não havia coincidência com os valores informados, solicitados, através do Termo de Intimação datado de 06.10.94, que a empresa justificasse as diferenças apresentando relação das notas fiscais emitidas ou indicando a contabilização dos valores informados como receita tributável.

Em resposta a nossa intimação, apresentou relação de todos os valores debitados nas contas 12202066, 12202029, 12202006 e 12206004, que representavam a Prefeitura de SJRPrado e nas contas 1202001, 1220223 e 12206007, que representavam a Prefeitura de Mococa, sem contudo, apontar ou esclarecer as diferenças verificadas.

Mas como as contas representativas de direitos contra as referidas Prefeituras têm como contrapartida dos débitos contas de receita e diversas contas transitórias, sendo que nestas (as contas transitórias) não foram identificados lançamentos de receitas vinculadas às referidas Prefeituras, concluímos por considerar apenas os valores contabilizados que tinha como contrapartida conta de receita ou que se referiam claramente às notas fiscais.

**VALOR APURADO EM 1990**

**Cr\$ 6.416.382,49."**



Processo nº. : 13842.000497/96-30

Acórdão nº. : 103-19.176

Conforme se verifica das peças relativas a este item e confirmando a descrição fiscal, em atendimento à intimação feita pelo SEFIS/DRF/CAMPINAS, as Prefeituras de Mococa e São José do Rio Pardo prestaram as informações acerca dos serviços a ela prestados pela interessada (fls. 89/91) e 93/97), respectivamente).

Do cruzamento dessas informações com os correspondentes razões (fls. 116/177) e relação das notas fiscais emitidas às Prefeituras (fls. 102/108), verificou o autuante haver um flagrante descompasso entre os valores indicados em uns e outros, não esclarecido a contento pela contribuinte. Desta feita, não lhe restou outra alternativa que não levantar essas diferenças, materializadas no "Demonstrativo da Diferença de Receita de Prestação de Serviços" de fls. 46/50, parte integrante do Auto de Infração.

#### **Razões de Impugnação**

Agora, na impugnação, diz a interessada que os bilhetes de passagens emitidos para as Prefeituras compõem o "Recurso em Movimento Diário", que, após agrupado no "Resumo do Movimento Geral", é registrado no Livro Registro de Saídas, cujos valores são creditados na conta "Receita de Transporte".

#### **Fundamentos de Decisão**

Essa alegação é bem razoável. Todavia, não demonstra ela, documentalmente, que isso é o que de fato acontece.

A fiscalização, a seu turno, partiu de documentos idôneos - relações fornecidas pelas Prefeituras indicando: mês/ano, data emissão, valor e pagamento das notas fiscais/duplicatas relativas àqueles serviços, que foram cotejados, conforme se viu, com a contabilidade da contribuinte - ver os detalhes apresentados no termo de fls. 28/39, principalmente o confronto efetuado entre os valores obtidos nas fontes pagadoras



Processo nº. : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº. : 103-19.176

e os valores contabilizados, consoante os números contidos nos demonstrativos de fls. 46 a 50.

Ora, segundo dispõe o art. 15 do Decreto 70.235/72, a impugnação deve vir acompanhada dos documentos em que se fundamentar. Entrementes, conforme se falou, a contribuinte nada apresentou objetivando consolidar sua alegação (nem mapas, demonstrativos, quadros, nada). Portanto, sendo esta omissão de sua inteira responsabilidade, deve ela arcar com a consequência de sua inércia, traduzida na perda do direito de ver esses documentos apreciados nesta instância. E na falta destes documentos, conseqüentemente, a omissão apurada não pode ser ilidida.

Nessa esteira, mantém-se a respectiva exigência fiscal.

#### **D - Receitas Financeiras**

##### **Causas de Autuação**

A fundamentação fática está descrita no item 5 do Termo de Verificação de fls. 28/39, parte integrante do Auto de Infração, conforme adiante:

##### **"5 - FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DE RECEITA FINANCEIRA:**

Falta de contabilização de receita financeira, no ano-base de 1991, apurada mediante o confronto dos valores constantes do Relatório IRF-ON LINE (Sistema de Arquivos de Dados da Receita Federal que contém informações de contribuintes que pagaram rendimentos sujeitos à retenção na fonte) com os rendimentos da mesma natureza contabilizados e informados pela empresa (vide resposta ao Termo de Intimação de 06.10.94), conforme resumo abaixo:

**DIFERENÇA A TRIBUTAR EM 1991                      Cr\$ 17.802.716,85.\***

(vide demonstrativo de fls. 37).

**Razões de Impugnação**



Processo nº. : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº. : 103-19.176

Alega a contribuinte que a diferença resulta do fato de ter ela apropriado o valor líquido, enquanto que os Bancos prestaram informações à Receita Federal pelos valores brutos.

### **Fundamentos de Decisão**

Este item dispensa maiores comentários. Deveras, nos termos da legislação de regência vigente à época, os rendimentos produzidos por títulos, obrigações e aplicações financeiras de renda fixa, bem como, o rendimento total auferido em operações financeiras de curto prazo, os ganhos de capital produzidos por quaisquer títulos, obrigações e aplicações financeiras de renda fixa e o rendimento real de quaisquer aplicações financeiras (inclusive em fundos de condomínio, clubes de investimento e cadernetas de poupança) deveriam ser tributados na declaração de rendimentos, compensando-se o IRFONTE correspondente (no caso, o valor equivalente a 4.237,37 UFIR - fls. 622 -, já considerado no Auto de Infração).

Os resultados de consulta IRFONTE juntados às fls. 622/627 apontam um total de Cr\$ 52.789.689,43 relativo a rendimentos com retenção de imposto na fonte (99,64% correspondente a aplicações financeiras).

Conforme planilha feita pelo autuante - fls. 37 - desse total a contribuinte teria deixado de contabilizar a parcela de Cr\$ 17.802.716,85. Ocorre que a fiscalização não levou em conta que, conforme essa mesma planilha, relativamente às aplicações financeiras realizadas no BANESPA e ITAÚ, a contribuinte contabilizou valores superiores àqueles informados por esses Bancos à Receita Federal.



Processo nº. : 13842.000497/96-30

Acórdão nº. : 103-19.176

Essas diferenças, favoráveis ao contribuinte, devem ser levadas em conta para efeito de apuração do *quantum* omitido a título de receitas financeiras. É o que se procede adiante:

RENDIMENTOS BRUTOS INFORMADOS:	52.789.689,43
RENDIMENTOS BRUTOS CONTABILIZADOS:	39.509.216,85
DIFERENÇA NÃO CONTABILIZADA:	13.280.472,58
VALOR A TRIBUTAR:	Cr\$ 13.280.472,58.

Consequentemente, deve-se excluir do montante lançado a parcela de Cr\$ 4.522.244,27 (17.802.716,85 - 13.280.472,58).

### **E - Diferença de Correção Monetária das Contas Veículos e Terrenos**

#### **Causas de Autuação**

A fundamentação fática está descrita nos itens 2.3, 2.4 e 2.5 do Termo de Verificação de fls. 28/39, parte integrante do Auto de Infração, conforme adiante:

#### **"2 - FALTA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE BENS/DIREITOS DO ATIVO PERMANENTE**

2.3 - Diferença de correção monetária da Conta Veículos de Linha, em função de ter a empresa registrado fora do mês de aquisição, veículos adquiridos em 1991. Vide cópia do RAZORT - fls. 60v e ficha individual dos bens adquiridos, onde constam que a data da aquisição se deu em 09/91 e o registro em 01/92:

**VALOR APURADO NO ANO DE 1991** **Cr\$ 6.939.793,27**

2.4 - Falta de Correção Monetária de bem adquirido através de consórcio (Consórcio Rodobens), classificado no Ativo Permanente, apurada conforme demonstrado abaixo. Conforme esclarecimento da empresa, a correção monetária deixou de ser feita devido a entendimento de que o bem seria material de reposição, entendimento este equivocado, visto que, como é sabido, motor novo aumenta a vida útil do ônibus em mais de um ano, não podendo ser considerado despesa, conf. art. 193, par. único do RIR/80. Atente-se para o fato de que a empresa ao classificar o Consórcio no Ativo Permanente, admitiu (aliás, corretamente), que o bem



Processo nº. : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº. : 103-19.176

objeto do consórcio, motor novo para ônibus, quando fosse recebido, integraria o seu Ativo Fixo.

<b>VALOR APURADO NO ANO DE 1990</b>	<b>Cr\$ 2.467.305,78</b>
<b>VALOR APURADO NO ANO DE 1991</b>	<b>Cr\$ 40.899.510,52</b>

2.5 - Diferença de correção monetária da Conta Terrenos, em função de ter a empresa contabilizado a aquisição de um terreno fora do mês de sua aquisição (vide escritura de compra e fichas RAZORT anexas), conforme se demonstrado abaixo:

<b>VALOR APURADO NO ANO DE 1991</b>	<b>Cr\$ 881.952,00."</b>
-------------------------------------	--------------------------

#### **Razões de Impugnação/Fundamentos de Decisão**

Relativamente aos itens Veículos e Terrenos (2.3 e 2.5), incontroverso é o descompasso na contabilização, confessado pela própria impugnante que textualmente diz que *"a apropriação no RAZORT se deu na data do efetivo pagamento e não na data da documentação"*.

Ora, a legislação de regência, aplicável à espécie, é clara ao fixar que os bens do ativo permanente deverão ser corrigidos pelo valor integral desde a data da aquisição, que, no caso destes autos, são aquelas consideradas pela fiscalização, conforme se corrobora pela documentação de fls. 462/464 - Terrenos e 533/535 - Veículos.

Errou a contribuinte ao proceder a correção monetária com base na data dos pagamentos, redundando seu erro em apropriação a menor dos valores de correção monetária. Corretas as respectivas exigências fiscais.

Quanto ao item motores, cujos dispêndios foram diretamente apropriados na conta de Custos/Despesas, melhor sorte não tem a contribuinte naquilo que apresenta como explicação. De fato, trata-se da aquisição de motores novos, que,



Processo nº. : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº. : 103-19.176

obviamente, tem sua vida útil superior a um ano e, como tal, devem ser ativados e corrigidos monetariamente por ocasião do encerramento do período-base. Procedente, portanto, a correspondente exigência fiscal.

## F - Compensação de Prejuízos Fiscais

### Causas de Autuação

A fundamentação fática está descrita no item 7 do Termo de Verificação de fls. 28/39, parte integrante do Auto de Infração, conforme adiante:

#### **"COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS**

Compensação indevida de prejuízo fiscal nos períodos-base de 1991 e 2º semestre de 1992, referente ao prejuízo fiscal do ano-base de 1990, visto que tal prejuízo foi revertido em lucro real em função das irregularidades acima apuradas que o superam, conforme resumo a seguir, razão porque os lançamentos de compensações na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR relativos ao prejuízo fiscal do ano-base 1990 serão glosados:

Total das Irregularidades Apuradas em 1990:	89.189.634,86
Prej. Fiscal Apurado pela Empresa em 1990:	(74.873.907,00)
<b>Lucro Real Apurado pela Fiscalização:</b>	<b>14.315.727,04</b>
<b>PREJ. FISCAL DE 1990 COMP. EM 1991:</b>	<b>366.478.240,00</b>
<b>PREJ. FISCAL DE 1990 COMP. 2º S 1992:</b>	<b>729.305.156,00."</b>

### Razões de Impugnação

Asseverando que as despesas não acatadas, contrariamente ao entendimento do autuante, são legais, afirma ser improcedente a glosa da compensação do prejuízo fiscal.



Processo nº. : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº. : 103-19.176

### **Fundamentos de Decisão**

Procede a glosa de prejuízos fiscais compensados e conseqüente tributação do lucro real que resultou positivo, na media em que a tributação das matérias apuradas através de ação fiscal, como se viu, anularam os prejuízos que se haviam apurado e compensado.

Contudo, há que se ajustar os valores tendo em conta as exclusões de algumas parcelas tributáveis, conforme atrás decidido.

### **II - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO**

Os cálculos respectivos estão revelados no Demonstrativo de fls. 12 e os correspondentes valores apontados no Auto de Infração de fls. 02. Não houve contestação a este item.

Entrementes, reiterada jurisprudência espousa entendimento de seguinte teor: uma vez aplicada a multa prevista no art. 728, II, do RIR/80, em lançamento de ofício, descabe a aplicação da multa por atraso na entrega da declaração, prevista no art. 727, I, "a", do mesmo regulamento.

Com fulcro nesse entendimento, já cancelada a exação correspondente.

### **III - TRIBUTAÇÃO REFLEXA**

#### **IRFONTE E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL**

Assente é com sustentáculo no art. 142 do CTN, o entendimento de que lavrado o auto principal - IRPJ -, devem também ser lavrados aqueles relativos às



Processo nº. : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº. : 103-19.176

exigências reflexas. Daí, o presente processo albergar também as exigências relativas à Contribuição Social (fls. 13) e IRFONTE (fls. 21), ambas chamadas **decorrentes**.

Em razão da relação de causa e efeito existente entre a dita exigência principal - IRPJ - e aquelas reflexa - no caso, Contribuição Social e IRFONTE-, o decidido naquela translada-se para estas.

Assim deve-se excluir das respectivas bases de cálculos os valores de Cr\$ 24.937.996,85 (ex. 91) e Cr\$ 219.985.168,45 (ex. 92), excluídos do IRPJ.

Além dessas exclusões outro reparo merece ser feito nessas exigências reflexas.

Conforme Demonstrativos de Apuração da Contribuição Social (fls. 19) e do IRFONTE (fls. 27-A), a base de cálculo levada em conta foi a mesma da IRPJ. Todavia, o item relativo à compensação de prejuízo fiscal em nada interfere na apuração desses tributos, posto que, nos dois casos, a base de cálculo é o Lucro Líquido do Exercício e não o Lucro Real.

Procedendo-se às exclusões e correções, os novos valores estão apresentados às fls. 669/670.

**IV - Apuração incorreta da Base de Cálculo da Contribuição Social do Exercício de 1992, período-base de 1991**



Processo nº. : 13842.000497/96-30

Acórdão nº. : 103-19.176

Antes de tudo, cabe um registro: esta matéria foi demonstrada no Termo de Verificação de fls. 28/39 - item 8, mas não foi incluída na soma dos valores que deram origem a exigência contida no auto de fls. 13.

### Causas de Autuação

A fundamentação fática está descrita no item 8 do Termo de Verificação de fls. 28/39, parte integrante do Auto de Infração, conforme adiante:

### \*8 - BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

Base de cálculo da Contribuição Sobre o Lucro, referente ao ano-base de 1991. a menor e em desacordo com a legislação de regência, visto que a empresa compensou indevidamente o lucro líquido do ano de 1991 (no caso, prejuízo contábil), com a base negativa apurada no ano-base anterior (1990), conforme se constata no Anexo 4, Quadro 4 - Demonstrativo da Base de Cálculo da Contribuição Social, compensação esta não autorizada para o ano-base 1991, pois tal procedimento só foi admitido a partir de 01.01.92, conforme art. 44 da Lei 8.383/91, resultando, assim, base negativa incorreta, conforme abaixo.

### DEMONSTRATIVO DA BASE DE CÁLCULO DA C. SOCIAL

	Valores apurados pela empresa (Anexo 4/fls. 66)	Valores apurados pela fiscalização
LUCRO LÍQUIDO ANTES DA C. SOCIAL em 12/91	- 39.936.434,00	- 39.936.434,00
Adição (dif. IPC/BTNF)	360.090.795,00	360.090.795,00
Exclusão BC negativa do ex. anterior (1991)	(431.890.981,00)	-----
BASE DE CÁLCULO APURADO	- 31.863.752,00	320.154.361,00"

### Razões de Impugnação

Não houve ataque direto contra essa matéria.



Processo nº. : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº. : 103-19.176

### Fundamentos de Decisão/Agravamento

Em que pese a correção da apuração fiscal, a Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo apurada - Cr\$ 320.154.361,00 -, inadvertidamente, não está contemplada no total do Crédito Tributário indicado no Auto de Infração de fls. 13, relativo à Contribuição Social correspondente às matérias tributáveis apuradas no IRPJ, ou seja, o crédito tributário ali indicado refere-se tão-somente à exigência por reflexo. Registre-se novamente que essa matéria - a correção na base de cálculo da Contribuição Social ex. 1992, ano-base 1991 - não foi diretamente impugnada.

Em assim sendo, impõe-se nesta fase, o lançamento da Contribuição Social incidente sobre a Base de Cálculo atrás demonstrada, conforme adiante:

#### Contribuição Social relativa ao exercício 1992/ano-base 91

(Base de cálculo apurada a partir dos valores declarados - DIRPJ/92 - fls. 62/68/Anexo 4 de fls. 66 -, em nada se relacionando com as outras matérias tributáveis detectadas no curso da ação fiscal).

#### CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/EX. 92

Base de Cálculo:	Cr\$ 320.154.361,00
Contribuição Social (10%)	Cr\$ 32.015.436,10
Em UFIR:	53.621,80

O recurso veio com a petição de fls., cujo teor leio em plenário juntamente com as contra razões da Procuradoria da Fazenda Nacional.

É o relatório



Processo nº. : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº. : 103-19.176

VOTO

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

A primeira matéria submetida a exame deste colegiado refere-se à glosa das contraprestações dos contratos de arrendamento mercantil, por estarem os contratos em desacordo com as normas de regência, considerando-os na realidade como compra e venda. Tais contratos que previam a obrigatoriedade de antecipação do valor residual garantido desde o início da operação e outros com fixação de valor residual sem obediência aos critérios de depreciação, fixando este valor em 1%.

Os primeiros contratos, com obrigatoriedade de antecipação do valor residual garantido, não podem ser descaracterizados por tal fato e, os argumentos da autuação não encontram base legal para tanto. A própria administração tributária, ao editar a Portaria MF nº 140, de 27/07/984, previu a antecipação do valor residual, ao explicitar normas para sua contabilização.

É o seguinte o texto do inciso II desta portaria:

"II - As parcelas de antecipação do valor residual garantido ou do pagamento por opção de compra serão tratadas como passivo do arrendador e ativo do arrendatário, não sendo computadas na determinação do lucro real;"

Portanto, não havendo impedimento legal para tais antecipações e, pelo contrário, havendo previsão legal para tanto, tais pagamentos não descaracterizam os contratos de arrendamento mercantil, devendo ser mantida a dedutibilidade das contraprestações e ativadas as antecipações do valor residual garantido, exceto para o



Processo nº. : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº. : 103-19.176

contrato nº 70611495-7 firmado com o Banco Safra, onde existe a concentração de pagamento das antecipações nos seis primeiros meses e perfazendo um total de 99% do preço do bem arrendado. Tal contrato deverá ter mantida a glosa de todas as despesas deduzidas na apuração do lucro tributável

A concentração destes pagamentos nos seis primeiros meses descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil, uma vez que o prazo fica, na realidade, em desacordo com as disposições legais, que determinam um prazo mínimo de dois anos, no caso, para o bem objeto do contrato . Se o valor residual, que representa 99% do bem foi pago nos seis primeiros meses, a compra e venda se deu neste mesmo prazo e deve ser mantida a glosa dos correspondentes valores lançados como despesas, principalmente, porquanto o valor residual não pode ser tratado como tal e sim como ativo da arrendatária.

Quanto aos contratos que fixam valor residual ínfimo, é remansosa a jurisprudência deste Colegiado, no sentido de que este valor irrisório não descaracteriza os contratos. A decisão recorrida menciona acórdãos deste colegiado com decisão divergente. Os acórdãos mencionados não estão mais assentes na jurisprudência hoje vigente, não só das câmaras deste Conselho, como nos acórdãos mencionados na peça recursal, como também da Câmara Superior de Recursos Fiscais, espelhada no Acórdão nº CSRF/01-1.451/92.

Assim, deve ser mantida a dedutibilidade das contraprestações dos contratos com valor residual ínfimo, porquanto esta previsão contratual não tem o condão de descaracterizar os contratos, quando presentes as condições legais que regulam este tratamento fiscal favorecido



Processo nº. : 13842.000497/96-30

Acórdão nº. : 103-19.176

A segunda matéria objeto da controvérsia em exame refere-se a falta de correção monetária de bens do ativo permanente. Dos cinco itens atuados, dois foram excluídos em primeira instância (2.1 e 2.2) e, dos três restantes, apenas um foi efetivamente objeto de recurso, porquanto, genericamente se discorda da correção monetária.

Entende a recorrente que a variação monetária não é renda, sendo simplesmente ajuste numérico, sem a pretensão de fazer crescer o patrimônio da empresa. Especificamente, quanto ao item motores, alega que são de vida útil inferior a um ano e não constituem bens ativáveis.

Efetivamente correção monetária não é renda e não está sujeita a tributação. Entretanto, o sistema de correção monetária das demonstrações financeiras tem como finalidade excluir os efeitos inflacionários sobre o valor dos elementos do patrimônio líquido e os resultados do exercício, com os procedimentos previstos nos artigos 347 e seguintes do RIR/80.

No entender de Bulhões Pedreira, "para a sociedade empresária o que importa é conhecer o efeito final da inflação sobre o patrimônio líquido, que é a diferença entre a perda sofrida no capital aplicado em ativos monetários e o ganho na diminuição de valor das obrigações pecuniárias fixas. Somente mediante apuração de todas estas perdas e ganhos é possível determinar o efeito líquido da inflação sobre o capital próprio da companhia, e esse efeito depende da estrutura de capitalização do patrimônio e da natureza (monetária e não monetária) dos ativos e obrigações".

Na realidade não se tributa a correção monetária credora ou se lança como despesa o resultado devedor. Estes valores, credores ou devedores, são meros



Processo nº. : 13842.000497/96-30

Acórdão nº. : 103-19.176

ajustes visando expurgar a receita apurada a maior pelo efeito inflacionário ou a despesa contabilizada em excesso, também pelo efeito inflacionário e deixar ajustado os valores dos ativos permanentes, corroídos pela inflação.

Assim, os valores do ativo permanente devem ser corrigidos desde a data de aquisição, como determina a lei e não da data do efetivo pagamento, como também, os motores novos, como bens do permanente, estão sujeitos a correção monetária.

Os motores, independentemente da rodagem dos veículos, têm vida útil superior a um ano, sendo suas retíficas lançadas como despesa quando da efetiva ocorrência do desgaste sofrido.

Assim, deve ser mantida a tributação dos subitens restantes dos valores da correção monetária de bens do permanentes.

O terceiro item tributado refere-se a custo de bens baixado indevidamente e não foi efetivamente objeto de recurso. Mas, como bem explicitou a julgador singular, a transferência para a conta de despesa do total anteriormente contabilizado no ativo e relativo a parcelas pagas de bens consorciados e não contemplados, oneram o resultado do exercício, estando correta a manutenção de sua tributação.

O item quatro, igualmente não teve razões específicas de recurso. Refere-se a variação monetária passiva calculada a maior pelo ajuste do valor das quotas de consórcio em valor superior à dívida. O demonstrativo efetuado pela fiscalização não deixa dúvidas quanto ao errôneo procedimento da recorrente e, deste



Processo nº. : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº. : 103-19.176

fato a decisão singular bem esclarece o motivo do erro contábil, devendo igualmente prevalecer a decisão recorrida.

Quanto à falta de contabilização de receita financeira a irregularidade como imputada não pode prevalecer. A acusação fiscal baseou-se simplesmente no confronto dos dados informados no relatório IRF-ON LINE com os rendimentos contabilizado, sem um aprofundamento da ação fiscal.

Tal procedimento revela-se apenas como um indício de possível omissão de receita, que merecia uma prova concreta da irregularidade imputada. O mencionado relatório é a consolidação de dados informados pelas fontes retentoras do imposto de renda na fonte, que podem estar corretos ou não. Haveria necessidade de se cotejar cada informação individualmente, com os registros contábeis da atuada para se constatar a real omissão, e não verificar o montante global do exercício por cada fonte retentora.

Pelas informações constantes dos autos, verifica-se que houve além de valores tidos como registrados a menor, valores outros registrados a maior na contabilidade da recorrente. Tal fato levou a autoridade monocrática a reduzir o montante tributado, considerando no valor apurado globalmente, por instituição financeira, os valores contabilizados a maior e não levados em consideração na peça de autuação.

Por este exemplo, verifica-se a fragilidade da acusação fiscal que não pode fundamentar-se em indícios para se exigir tributo.

Assim, exclui-se da tributação a quantia de Cr\$ 12.280.472,58 no exercício de 1992.



Processo nº. : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº. : 103-19.176

O último questionamento relativo ao IRPJ, refere-se a omissão de receita de prestação de serviços, tidos como pagos pelas prefeituras de Mococa e São José do Rio Pardo.

A autuação deste item, também tem como base informação de terceiros. No entanto, houve um aprofundamento da ação fiscal ao confrontar as informações com os registros contábeis, o que ensejou intimação para esclarecimento das divergências encontradas.

Entretanto, com a apresentação da documentação solicitada, concluiu a fiscalização "por considerar apenas os valores contabilizados que tinham como contrapartida a conta de receita ou que se referiam claramente às notas fiscais".

Na peça impugnatória, alegou a autuada que a possuindo receita de fretamentos e requisições de passagens, somente emitia notas fiscais das primeiras uma vez que os bilhetes requisitados são efetivamente os documentos fiscais e são contabilizados como receitas das agências que emitem tais bilhetes, motivo da divergência com os valores das notas fiscais.

A autuação foi mantida em primeiro grau, por falta de comprovação do alegado, sem se efetuar qualquer diligência para averiguação dos fatos apontados, com fundamento de que deveria o sujeito passivo comprovar aquilo que alega.

Nesta fase recursal, reafirma a contribuinte o procedimento adotado, de recebimento de requisições e troca por bilhetes de passagens, que são lançados nos livros fiscais, juntamente com os demais bilhetes vendidos, motivo de não integrarem o



Processo nº. : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº. : 103-19.176

valor das notas fiscais. Para confirmar suas alegações fez anexar declaração das citadas Prefeituras em relação aos pagamentos recebidos.

Como visto, a despeito de um maior aprofundamento da auditoria fiscal, neste item, a fiscalização fica fragilizada quando explicita que "concluimos por considerar os valores contabilizados que tinham como contrapartida conta de receita ou que se referiam claramente a notas fiscais".

A este fato se alia a falta de determinação de diligências para verificar a procedência do alegado. Como os bilhetes de passagem são efetivamente documentos fiscais, independem de emissão de notas fiscais e não irão compor o montante destas notas, deixando claro que haverá divergência entre o valor das notas fiscais emitidas e os recebimentos informados pelas prefeituras como pagos, uma vez que estes valores representam não só as notas fiscais como também os bilhetes de passagens.

Assim, sendo certo que o valor dos bilhetes de passagem não compõem o montante das notas fiscais, o confronto destes documentos com os valores informados pelas prefeituras deixam a incerteza do fato imputado como irregular. A isto se alia a falta de uma diligência, como também o documento fornecido pelas prefeituras, onde se consigna existência de emissão de bilhetes de passagens e os pagamentos mediante apresentação das respectivas requisições.

Como os fatos não ensejam ou comportam a realização de uma diligência nesta fase processual, deve ser provido este item, para se excluir da tributação no exercício de 1991, base 1990, a quantia de Cr\$ 6.416.382,49.



Processo nº. : 13842.000497/96-30  
Acórdão nº. : 103-19.176

Quanto às tributações reflexas, deve ser ajustada a exigência da contribuição social em vista do decidido para o IRPJ e excluída a exigência do ILL.

A exclusão do ILL se faz necessária frente à declaração de inconstitucionalidade deste imposto para as sociedades anônimas.

Pelo exposto voto para 1) excluir da tributação do IRPJ o valor das contraprestações de arrendamento mercantil, exceto para o contrato nº 70.611.495-7 (Banco Safra); valores da "omissão de receita financeira" e da "omissão de receita de prestação de serviços"; 2) adequar a exigência da Contribuição Social com o decidido para o IRPJ; 3) excluir a exigência do ILL e, 4) excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991 e; 5) e reduzir a multa aplicada de 100% (cem por cento) para 75% (setenta cinco por cento).

Sala das Sessões - DF, em 17 de abril de 1998

  
MARCIO MACHADO CALDEIRA

