

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

Sessão de 09 de novembro de 1994 ACÓRDÃO Nº 107-1.728
Recurso nº - 106.149 - IRPJ - EXS.: DE 1988 a 1991.
Recorrente - AGÊNCIA DE VAPORES GRIEG S.A.
Recorrida - DRF EM SANTOS/SP

IRPJ - PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS -
APLICAÇÕES FINANCEIRAS - POSSIBILIDADE.

A provisão para devedores duvidosos pode compreender todos os créditos da empresa, salvo os expressamente excluídos pela legislação pertinente (RIR/80, art. 221, RIR/94, art. 277), dentre os quais, não se incluem os créditos de aplicações financeiras, ao contrário do estabelecido pelo ADN 34/76. Precedentes vários nesse sentido.

IRPJ - AMORTIZAÇÃO DE BENFEITORIAS EM IMÓVEIS ARRENDADOS DE TERCEIROS PELO PRAZO DO CONTRATO - ARRENDAMENTO MERCANTIL ACEITO COMO BOM E VÁLIDO - INTERPRETAÇÃO JURÍDICA E NÃO ECONÔMICA DO ART.209, I, "d" do RIR/80 - ART. 266, I, "d", DO RIR/94. X PN CST 18/87.

Pode ser amortizado, o capital aplicado na aquisição de direitos cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo contratualmente limitado, tais como (Lei nº 4.506/64, art. 58), custos das construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor.

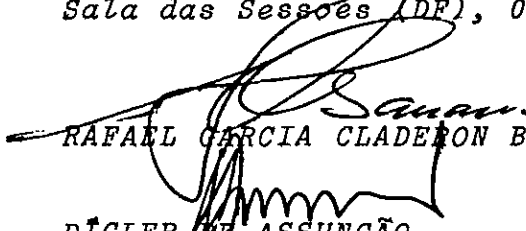
Não cabe ao intérprete e aplicador da norma jurídica-tributária levar em consideração as razões de ordem políticas e/ou econômico-financeiras, que levaram o legislador ordinário a conceber determinado instituto jurídico para essa ou aquela finalidade (como no caso do arrendamento

mercantil - *leasing*], nem tentar, com base em interpretação de natureza fundamentalmente econômica, extrair efeito diverso do previsto pelas normas de regência do mesmo, Lei 6.099/74, *ex vi* dos arts. 109 e 110 do C.T.N.
Recurso provido.

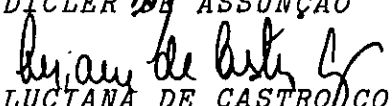
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AGÊNCIA DE VAPORES GRIEG S.A.

ACORDAM os Membros do Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. JOSÉ MARIA CAMPOS - OAB/SP-115.120

Sala das Sessões (DF), 09 de novembro de 1994.


RAFAEL GARCIA CLADERON BARRANCO - PRESIDENTE

DICLER DE ASSUNÇÃO - RELATOR

VISTO EM 
SESSÃO DE: 22 SET 1995 LUCIANA DE CASTRO CORTEZ - PROCURADORA DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: JO
NAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, NATANEL MAR
TINS, EDUARDO OBINO CIRNE LIMA e MARIANGELA REIS VARISCO. Ausente, justificadamente, o Conselheiro EDSON VIANNA DE BRITO.

Acórdão nº: 107-1.7 28

Recurso nº: 106.149

Recorrente: AGÊNCIA DE VAPORES GRIEG S.A.

R E L A T Ó R I O

Contra a empresa supra referida foi lavrado auto de infração com a seguinte descrição de fatos e enquadramento legal (fls. 03):

"No exercício das funções de Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, cumprindo determinação do Programa 0337/FM 07953, efetuei o levantamento fiscal, junto a empresa acima identificada, relativo ao exercício 89, período-base 88, constatando as irregularidades descritas no TERMO DE VERIFICAÇÃO anexo, que é parte integrante deste Auto de Infração.

O AUTO DE INFRAÇÃO lavrado se constitui de glosas dos valores correspondentes às seguintes despesas:

1 - Provisão para créditos de liquidação duvidosa - por ser constituída com base de cálculo em crédito oriundo de atividade não operacional, infringindo os artigos 220 e 221 do RIR/80, aprovado no Decreto 85.450/80, conforme definido no ADN nº 34/76;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

4

Acórdão nº: 107-1.728

2 - Amortização indevida de benfeitorias - correspondente ao excesso calculado sobre taxa anual relativa ao prazo do contrato de arrendamento mercantil, quando o PN nº 18/87 determina que seja utilizada a taxa anual de depreciação do bem imóvel, infringindo os artigos 208 e 209, combinados com os artigos 198, 201, 202, do RIR/80, aprovado no Decreto 85.450/80;

3 - Correção monetária devedora - correspondente ao excesso calculado sobre as amortizações indevidas, ajustado pelo valor das quotas anuais de depreciação e o saldo acumulado, de acordo com os artigos 347, 348, 355 e 360 do RIR/80, revogados pelo DL 2.287/86, artigo 22, combinados com os DL 2.341/87, Lei 7.730/89, artigos 29 e 30, e Lei 7.799/89.

O lançamento de ofício segue determinação dos artigos 676, inciso III, e 678, inciso III, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado no Decreto 85.450/80.

Os valores apurados constam do demonstrativo que é parte integrante deste Auto de Infração, sendo que os relativos aos exercícios de 88 e 89 foram convertidos de cruzados para cruzeiros na paridade de 1/1000, para cálculo do crédito tributário."

Em termos de verificação das ocorrências consideradas relevantes e especificação dos valores e exercícios correspondentes, assim se pronunciou a autoridade (fls. 07):

"No exercício das funções de Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, cumprindo determinação do Programa 0337/FM 07953, efetuei o levantamento contábil e fiscal, junto a empresa acima identificada, relativo ao exercício 89, ano-base



· MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

5

Acórdão nº: 107-1.7.28

88, constatando as irregularidades abaixo relacionadas.

1 - Constituição de provisão para créditos de liquidação duvidosa, deduzida na determinação do lucro real, tomando para base de cálculo o saldo da conta de aplicações financeiras, conforme abaixo demonstrado, o que contraria o ADN nº 34/76. O procedimento irregular, ocorrido sucessivamente nos exercícios 89 e 90, determina a glosa da despesa deduzida com acréscimo do valor ao lucro líquido de cada exercício.

Exercício 89 - Período-Base de 88

ATIVO CIRCULANTE

Valores Mobiliários1.738.486.766,00

Contas Retificadoras

(Provisão)52.153.644,00

Exercício 90 - Período-Base de 89

ATIVO CIRCULANTE

Valores Mobiliários7.528.522,00

Contas Retificadoras

(Provisão)225.854,00

2 - Contabilização de amortizações relativas à benfeitorias efetuadas em imóveis objeto de arrendamento mercantil, com cláusula de opção de compra, pelo prazo de duração do contrato (36 meses), quando o PN CST nº 18/87 define que as amortizações, neste caso, devem considerar o prazo de vida útil do bem. Assim forma calculadas as depreciações anuais, conforme quadros demonstrativos anexos que são partes integrantes deste termo de verificação, bem como a correção monetária dos saldos acumulados, que, comparados com as amortizações e correções indevidas, resultaram em diferenças tributáveis desde o exercício 88 até o exercício 91.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

6

Acórdão nº: 107-1.728

Para todos os efeitos legais, lavro o presente Termo em três vias, de igual teor, uma das quais fica em poder do contribuinte."

Inconformada, a recorrente ofereceu impugnação (fls. 101/114) alegando, em síntese, o seguinte, quanto a cada dos tópicos acima:

Quanto a provisão para devedores duvidosos:

Improcedente a pretensão oficial para a glosa, porque constituída a provisão sobre créditos decorrentes de aplicações financeiras, vez que os arts 220 e 221 do RIR/80, a tanto não autorizariam, segundo análise que fez dos mesmos, incluindo os §§ deste último.

Os fatos e acontecimentos no mundo financeiro brasileiro sinalizavam justamente no sentido de se recomendar essa provisão e sua dedutibilidade, haja visto os acontecimentos com instituições como o Comind, Auxiliar, Sul Brasileiro e outros.

O entendimento em contrário do ADN 34/76 ficou superado com a evolução jurisprudencial do 1º CC, como, v.g. a decisão tomada pelo ac. 103-11.406/91, cujo trecho transcreve (fls. 104/105).

Quanto a dedutibilidade das amortizações e sua correspondente correção monetária devedora:

Depois de destacar os fundamentos da autuação, pelos art.s 198, 201 e 202 do RIR/80, c.c. PN CST 18/87, a recorrente diz não poder concordar com a autoridade, pelo menos por 3 (três) razões básicas, mas que em verdade foram mais, e que podem assim ser agrupadas, quanto ao mérito em si desse tópico:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

7

Acórdão nº: 107-1.7.28

1ª) No caso, segundo a recorrente, não se trataram de benfeitorias, e sim simples reformas para adequação do uso, sem portanto qualquer aumento de vida útil para o bem, sendo assim, a rigor de natureza diversa deste, como acontece com as benfeitorias (2.3.1./2.3.2.5, fls. 105/106), sendo ademais livre ao contribuinte adotar taxas aceitas pela jurisprudência administrativa (2.4.2.3., fls. 107), sendo muito pequena a taxa taxa de 4% a.a., já que alguns bens e serviços duram no máximo 5 ou 10 anos (2.4.3.2., fls. 108), o que demandaria a recomposição do cálculo do excesso de depreciações, *ad argumentandum tantum*, nos exercícios de 88 e 89, anos-base de 87 e 88, aplicando-se-lhes a taxa de no máximo 10% a.a. em razão da natureza dos bens (2.4.4.7., fls. 110),

2ª) O âmbito do per de recomposição dos resultados não é tão amplo e profundo como aconteceu no caso, com repercussões inclusive contábeis, quando, o correto, é autoridade buscar as adições pertinentes ao lucro líquido, ao efeito de determinar o lucro real, não envolvendo, p.ex., base de cálculo da contribuição social nem repercussões quanto ao lucro líquido (2.4.2/2.4.2.4., fls.106) segundo se depreende do art. 387 do RIR/80 (2.4./2.4.2.2., fls. 107).

3ª) Interpretação flagrantemente contrária à dicção da lei, feita pelo PN CST 18/87 (2.4.3.1., fls. 108, e 2.4.4.2, fls. 109), que, ademais, de qualquer forma, jamais poderia ser aplicada ao caso do Edifício Nacional, já que na época da sua edição, a totalidade das amortizações pertinentes já tinham sido feitas (2.4.4.1., fls. 109).

4ª) Por outro lado o que se deveria tributar seria apenas o excesso de depreciação, segundo a melhor interpretação do 1ª CC, referendada pela própria administração através do PN CST 7/85, subitem 2.1., anulando-se as repercussões no patrimônio líquido da empresa nos anos seguintes à constituição ou acréscimo da conta retificadora do ativo, como no caso (2.4.4.3./2.4.4.6.,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

8

Acórdão nº: 107-1.728

fls. 109/110), o que demandaria "eliminar a adição indevida da correção monetária do saldo das contas de amortizações acumuladas, imputadas aos exercícios-base de 1987 a 1990". (2.4.4.7., final, fls. 110).

No mais:

5ª) Resiste também quanto a cobrança que intitulou indevida dos juros de mora e da T.R.D. (3 -, fls. 110), porque teria sido feito (a) por sistemática mais gravosa à contribuinte, e, (b) porque flagrantemente ilegal (idem, e 3.4., fls. 111), já que, na data da lavratura do auto de infração já se encontrava em vigor a Lei nº 8.383/91, art. 59, § 2º, aplicável ao caso, em detrimento do art. 3º, da Lei 8.218/91, ex vi do art. 106, II, "c", do C.T.N., c.c. art. 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil, segundo a melhor doutrina, de CARLOS MAXIMILIANO, que transcreve (fls. 112, final).

6ª) Quanto aos juros de mora propriamente, questiona a época do início da sua incidência, já que no caso, optou originalmente para o pagamento do tributo através de quotas sucessivas (9 quotas no ano-base de 88; 5 quotas no ano-base de 89), sendo assim incorreto considerar como única data de vencimento, 28.04.89 e 30.04.90. Mesmo que se admita ao contrário, então o termo inicial deveria ser 29.08.91, data da publicação da Lei 8.218, e não fevereiro/91.

Constam dos autos a informação fiscal (fls. 198/200) e os fundamentos do Sr. Delegado para julgar a ação fiscal totalmente procedente (fls. 215/219), com o seguinte teor (fls. 208/209):

"I - No tocante à "glosa" pela inclusão na base de cálculo da "provisão para créditos de liquidação duvidosa" das chamadas aplicações financeiras, o ADN 34/76 é bastante explícito ao elucidar que

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

9

Acórdão nº: 107-1.728

somente os créditos oriundos da atividade operacional da empresa podem compor a base de cálculo da provisão para devedores duvidosos, conseqüentemente dela devendo ser excluídas as aplicações financeiras de qualquer espécie (1ºCC, Ac. 1039723/89 e 1039725/89).

Em havendo acórdão mais recente, emanado da mesma Câmara do 1ºCC, não caberia ao agente do Fisco opção e sim seguir a norma estabelecida pelo ADN. Se houver necessidade de alteração em entendimento, tal deverá ser expresso em ato emanado da CST.

II - Quanto à autuação pelo excesso de Despesas com indevidas amortizações, bem como do excedente de correção monetária, relativas às benfeitorias, intentadas para surgirem como simples "reformas", cabe citar o P.N. CST nº 18, de 31.03.87, em suas partes:

"6. É flagrante, portanto, que o arrendamento mercantil de bens são operações distintas e não se confundem, quer jurídica ou economicamente, donde é inaceitável pretender que o tratamento tributário, admitido para Benfeitorias vinculados às operações da primeira espécie, seja aplicado ao arrendamento mercantil."

.....

"6.2. O arrendatário, ao proceder benfeitorias amparado pelas cláusulas contratuais, está, efetivamente, adaptando para seu uso bem, que ao final da operação, irá ter sua compra formalizada por valor, como afirmado, quase que simbólico, dado ter pago, durante a vigência do contrato, a quase totalidade do preço pelo qual o bem foi originalmente adquirido pela arrendadora."



Acórdão nº: 107-1.728

.....

"7. Ante ao exposto, conclui-se, relativamente à matéria analisada, que os custos com benfeitorias em bens objeto de operação de arrendamento mercantil, somente poderão ser amortizados no decurso do prazo da vida útil restante daqueles, contado da data em que foram realizadas."

.....

Destarte, é correto o procedimento da autuante, ao demonstrar à fls. 08/21, as depreciações que deveriam ter sido lançadas, conforme acima, acompanhadas das respectivas correções, glosando o excesso apurado pelo errôneo procedimento de "amortizações" do Ativo Diferido.

III - A Fiscalização também agiu com exatidão na recomposição contábil - na determinação do Lucro Real - do Lucro Líquido, pois houve redução de Despesas Operacionais e saldos de correção monetária. Os cálculos foram efetivados como define a legislação regente e necessário se fazia a recomposição em discussão, para determinação do valor tributável em cada exercício.

IV - Com referência à argüida ilegitimidade da cobrança de juros de mora e "TRD" acumulada, há que se corroborar a informação da autuante, pois o artigo 59 da Lei 8.383/91 não revogou o inciso I, artigo 3º da Lei 8.218/91: apenas introduziu alterações quanto ao cálculo dos acréscimos em "UFIR", dos vencimentos não quitados a partir da vigência da Lei.

V - Já a sugestão de uma "Reserva Oculta" no Patrimônio Líquido, a repercussão da correção monetária poderá gerar reservas ocultas a serem consideradas no Patrimônio Líquido nos exercícios



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13861/000.358/92-08

11

Acórdão nº: 107-1.728

verifica dos seus artigos 3º e 142, parágrafo único.

"Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

"Art. 142 "omissis"
Parágrafo único - A atividade administrativa de lançamento é plenamente vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

(O grifo não é do original).

Diversos são os casos em que a lei confere à autoridade fiscal essa prerrogativa como, por exemplo, na presença de saldo credor de caixa, de passivo fictício, de suprimentos de caixa por determinadas pessoas indicadas na lei e, mesmo assim, sem comprovação da efetiva entrega e origem dos recursos, sinais exteriores de riqueza, e etc.

Fora dos casos autorizados, a presunção só tem lugar como meio de prova, já que no direito processual brasileiro um fato pode ser comprovado através de qualquer meio admitido em direito. E a presunção simples, comum ou de "hominis" é uma delas.

Todavia, é essencial para sua aceitação que ela seja grave, precisa e coincidente, não se prestando a conclusões opostas como ocorre no caso em julgamento, em que não se tem a certeza necessária para lastrear um lançamento de imposto.

O pagamento pode ter sido efetuado à conta de receitas operacionais, com recursos oriundos de empréstimos bancários, ou por sócio da empresa, dentre outras formas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

12

Acórdão nº: 107-1.728

3ª) Preliminar de ausência de contraditório da decisão recorrida, quando o item provisão sobre aplicações financeiras, já que o ADN 34/76, fundamenta-se no Parecer 2.610, jamais publicado, sendo assim secreto, com repercussões diretas no cerceamento do direito de defesa e da absoluta falta de fundamentação da decisão recorrida (fls. 223, 6), implicando na sua nulidade (6.3.)

4ª) Quanto as amortizações em imóveis arrendados: o tratamento que dispensou às inversões que fez nas obras realizadas no famoso e já velho Edifício Itália bem como no Edifício Nacional (já totalmente amortizando quando do advento do PN CST 18/87), foram apenas de melhoramentos, estando assim correto seu procedimento, consoante o seguinte (fls. 220):

"Por se tratar de melhoramentos efetuados em imóvel de terceiros (arrendado) entendeu a Recorrente estar sujeita às normas vigentes à época, qual seja a de diferir tais gastos para amortização no prazo do contrato, nos termos do art. 213 do RIR/80, PN 869/71, PN 104/75, e jurisprudência judicial e administrativa: Ac. 62.869/71 - 1ª Câm. 1ª CC, Íncola 73, p.337; TFR, AP 32.774, SP, in Res. Trib. nº 47/74; AP 32.744, SP, DPP 29/145: AP. 32.774, TFR, Íncola 1977, p. 337, entre outros."

5ª) A recomposição contábil indevida feita pela autoridade teve tamanha e despropositada abrangência, que terminou por afetar "inclusive os anos de 1984, 1985 e 1986, todos já alcançados pela decadência tributária, para daí extrair efetivos nos exercícios subsequentes: 1987, 1988, 1989 e 1990." (fls. 221, 4.6-).

6ª) Quanto não fosse, o efeito conhecido como



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

13

Acórdão nº: 107-1.728

"reserva oculta" foi reconhecido desde o início do procedimento, sendo assim, esta, passível de correção monetária, após a resolução final do contraditório fiscal (4.6.2., fls. 221), o que terminou por implicar numa decisão ilíquida, quando, o correto então seria proceder-se aos cálculos devidos, sob pena inclusive de indevida supressão de instância (fls.224, 7 -).

7º) No mérito, reporta-se a considerações de LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA, NILTON LATORRACA e HIROMI HIGUCHI e FÁBIO HIROSHI HIGUICI, sobre a provisão sobre créditos financeiros (fls. 228 - "in Imposto de Renda das Empresas - Interpretação e Prática, Atlas, 1993, pág. 206):

A provisão para devedores duvidosos incide sobre todos os créditos da empresa à exceção daquelas expressamente excluídos pelo art. 221 do RIR/80, não podendo a autoridade fiscal, via interpretação, estender o comando legal para abranger situações nele não previstas (ac. 101-80.778/90 e 101-80.789/90 no DOU de 08.04.91 e 101-79.990/90 no DOU de 19.09.90)."

8º) Dá destaque especial para a provisão para devedores duvidosos do período-base de 1989, até pela caducidade do ADN CST 34/76, independentemente de seu valor a menor, conforme já referido.

9º) Volta a frisar, quanto a contribuição social que a Lei 7.689/88 somente entrou em vigor em março/89, não podendo ser aplicada retroativamente, destacando ainda que a majoração da alíquota da contribuição social de 8% para 10% não poderia portanto ser aplicada a fato gerador ocorrido em 31.12.89 (fls. 231, 27).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

14

Acórdão nº: 107-1.728

10ª) Volta a questionar a taxa usada considerando o prazo de vida útil do bem de 25 anos, destacando no particular o trecho abaixo (fls. 233/234):

"De fato, no caso do Edifício Itália, sito na Av. Ipiranga 344, no centro de São Paulo, o edifício mais alto do país, é reconhecidamente em edifício de mais de 30 anos à época da autuação (vide doc. anexo). E ainda que tal fato não fosse notório, a busca da verdade material é dever de ofício da Administração Tributária. Portanto, este fato, aliado à norma disposta na Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal nº103, de 17 de outubro de 1984 (D.O.U de 19.10.84), ter-se-ia concluído que a vida útil remanescente do bem admitida para fins fiscais é da metade da vida útil admissível para o bem adquirido novo. Portanto, não há fundamento legal para considerar a taxa de 4% ao ano como amortização, tal como foi utilizada no processo. Ao contrário, NO CASO CONCRETO, a taxa a ser praticada, pelo exposto não poderia ser inferior a 8%.

O erro na aplicação da taxa de amortização deve ser levado em consideração, não havendo nenhuma razão de fato ou de direito para deixar de aplicar a norma da IN/SRF nº 103/84, pois sabiamente o conjunto do Edifício Itália é notoriamente um bem usado com mais de 30 anos de uso. Esse já era o entendimento de Bulhões Pedreira (ob. cit. abaixo) e que afinal foi oficializada pela Instrução Normativa.

"Bens Usados - As taxas anuais de depreciação são determinadas para bens adquiridos em estado de novo. Se o bem adquirido já é usado, o contribuinte determinará a taxa em função do número de anos de vida útil que lhe restam."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

15

Acórdão nº: 107-1.728

Todavia, insiste a Recorrente que a taxa de amortização deve, ainda, guardar pertinência com a natureza dos gastos que comprovadamente, face à sua natureza, em nada acrescem à vida do imóvel arrendado."

11º) Reprisa o item dos juros em função do direito ao pagamento parcelado.

12º) No que concerne à amortização em imóveis arrendados, questão central de mérito, trouxe ainda à colação, em acréscimo, o seguinte (fls. 231/232):

"Ora, antes mesmo da edição do PN CST nº 18/87, a Recorrente já havia amortizado a quase totalidade dos gastos realizados, e assim o fez com base em norma contida no art. 209, I, "d" do RIR/80 (Lei 4.506/64), que autoriza a amortização, no prazo restante de duração do contrato, dos custos das benfeitorias realizadas com imóvel arrendado, e bem assim, segundo o próprio entendimento das autoridades fiscais e jurisprudência conhecidas e válidas à época, tal como, citados no item 4.4 desta peça.

A diferença existente entre o arrendamento simples e o arrendamento mercantil, não é suficiente para desautorizar a aplicação do art. 209, I, "d" do RIR/80 para o caso em tela. Tal entendimento reside no simples fato de que, conforme já decidiu a SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES:

"Pareceres Normativos não tem força legal para alterar dispositivos expressos em lei, Decretos lei e Decreto dada a sua colocação hierárquica em relação àqueles diplomas legais." (Recurso nº



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

16

Acórdão nº: 107-1.7.28

19044, Ac. nº 11.761, de 08.02.74 - Relator Manoel Pimentel Junior).

Com efeito constituindo-se o arrendamento mercantil em espécie de arrendamento, impõe-se a aplicação da regra geral contida no art. 209, I, "d" do RIR/80, estando, pois, correto o procedimento adotado pela Recorrente.

Acresce-se, ainda, que, não obstante as peculiaridades do contrato de arrendamento mercantil, o imóvel arrendado, enquanto não exercida a opção de compra, não pode ser considerado como de propriedade do arrendatário. Assim sendo, as benfeitorias porventura realizadas não podem deixar de ser consideradas como que realizadas em imóvel de terceiro e, portanto, depreciáveis no prazo do contrato, conforme pacífica jurisprudência administrativa (ac. 62.869-71, 1ª Câm., 1ª CC).

Desta forma, não pode prevalecer o entendimento contido no PN CST nº 18/87, segundo o qual as empresas arrendatárias não fariam vultuosos gastos com benfeitorias em bens arrendados se inexistisse a opção de compra. Ora, tal fato além de ser econômico e não jurídico, não é suficiente para impor à Recorrente a obrigação de depreciar os bens ativados no prazo de vida útil restante do imóvel, sob pena de flagrante violação ao princípio da LEGALIDADE. E mais, no exame das provas apresentadas, os gastos efetuados nos imóveis arrendados não podem ser caracterizados como "vultuosos". Ao contrário, não há nenhum gasto de luxo, mas apenas gastos módicos para colocar o escritório em condições higiênicas e práticas para o uso.

O cuidado que teve a Recorrente de apresentar os gastos, não se prende apenas para comprovação da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

17

Acórdão nº: 107-1.728

natureza dos gastos, mas também para exame do seu procedimento que entende correto, e comprovar a parcimônia com que se ateve ao efetuar os gastos e, corretamente, ativá-los para amortização futura.

Por não concordar, "data venia", com a r. decisão recorrida em sua integridade, pede a Recorrente que a mesma seja totalmente reformada. Mas caso, esse e. Conselho assim não entenda, protesta a Recorrente para que seja afinal eliminado os excessos cometidos neste procedimento que caracterizam claramente o desvio de finalidade e o abuso de poder, que não pode prosperar no processo administrativo de constituição do crédito tributário."

13º) Contra a falta de separação dos gastos, por prazo de vida útil, alegado pela decisão recorrida, opõe as razões abaixo (fls. 234/241):

"Em nada prejudica a Administração Tributária o fato da Recorrente não haver separado os gastos por prazo de vida útil. Sobre o assunto é o magistério de um dos maiores estudiosos sobre a matéria, i. J.L. Bilhões Pedreira, que assim se expressa:

" *Conjunto de Instalações e Equipamentos - Como a taxa anual de depreciação varia com a natureza dos bens, para que a pessoa jurídica possa calcular a quota total dedutível como custo ou despesa operacional é indispensável que seu registro do imobilizado seja subdividido em contassegundo a natureza dos bens. Ou - ao menos - que os bens*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

18

Acórdão nº: 107-1.7.28

sejam agrupados em função das diferentes taxas de depreciação. A lei manda adotar, pra os bens escriturados em conjunto, a taxa aplicável aos bens de maior vida útil que o integram, a não ser que o contribuinte tenha elementos para justificar taxa média mais elevada." (in Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas, Justre, 1979, Rio de Janeiro, Vol. I, p. 415 - o grifo não é original).

Portanto, como ficou evidenciado no processo, e não foi contestado pela autoridades preparadora e julgadora de 1ª Instância, verifica-se que nenhum dos gastos efetuados apresentam vida útil superior a 10 anos, sendo certo que em muitos casos (carpetes, lâmpadas, simples tomadas para computadores, etc.) a vida útil é bem inferior a este tempo. Certos gastos, por outro lado poderiam ter sido simplesmente lançados para despesas como simples despesas de manutenção, como a pintura do conjunto e outros pequenos reparos.

O registro em conta do ativo permanente de todas as despesas relativas à colocação dos escritórios em funcionamento demonstra a absoluta ausência da má-fé da Recorrente. De fato, crente de que a sua conduta era exatamente a prevista na lei que não deixou de registrar nenhum gasto efetuado na montagem de seus escritórios nem mesmo os gastos com pequenas despesas, tais como: parafusos, lâmpadas, soquetes, fita crepe, etc. e reembolso de condução do pessoal disponível para este mister. Tudo isso é evidência da intenção da Recorrente em atender os estritos termos da lei.

Portanto, entende a Recorrente que, se tiver que ser lançada do imposto eventualmente não pago, que, ao menos, seja observada a totalidade das



Acórdão nº: 107-1.728

normas que regem a matéria. Caso contrário, estaria sendo penalizada indevidamente - e a imposição neste caso, não poderia caracterizar-se como imposto, mas como pena por descumprimento de norma interpretativa que somente foi publicada após a ocorrência dos fatos.

De fato, a interpretação assim considerada é mais consentânea com a doutrina e a própria lei de regência conforme se verifica a seguir.

Não se pode enquadrar os gastos efetuados com a instalação da rede elétrica pra computadores e outras realizadas no imóvel, no conceito de obras civis amortizáveis à taxa de 4% ao ano, já que, conforme já ressaltado por ELISEU MARTINS, SÉRGIO DE IUDÍCIBUS e ERNESTO RUBENS GELBCKE (in Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - FIECAFI, Ed. Atlas, 1990, pág. 285), "ambas têm vida útil e depreciação diferentes." No caso das instalações, a taxa de amortização aplicável conforme a jurisprudência administrativa é de 10% ao ano.

Com relação ao conceito de instalações, precisa e suficiente a definição de DE PLÁCIDO E SILVA, em sua obra clássica "Normas Jurídicas na Contabilidade", 2ª edição, Ed. Guaíra, pág. 256:

"É bem verdade que há gastos de instalação que valem realmente muito. Mostram mesmo um acervo patrimonial valioso, representado por coisa ou bens de uso permanente.

Mas, mesmo que as despesas havidas com os gastos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

20

Acórdão nº: 107-1.7.28

de instalação em certos casos, atinjam coisas, que não se consumam rapidamente, em verdade, as instalações não se mostram bens de ordem verdadeiramente patrimonial ou com a mesma valia deles.

Em regra as instalações derivam-se de gastos com serviços ou com a feitura de certas coisas, que somente valem para o fim a que se destinam. São valores assim que não se mostram efetivos, como os móveis, as máquinas e outros objetos. Não se podem contar com eles, como valores que se possam converter em dinheiro, a exemplo do que se pode fazer com os bens representativos das contas de imóveis, máquinas, etc.

E isso porque, geralmente, as instalações somente se apresentam úteis colocadas nos lugares, em que se fizeram, consumindo-se ou se estragando, quando deles se retiram.

E facilmente se compreenderá a razão da asserção acima expendida, verificando-se, exatamente, o que vêm a ser, propriamente instalação.

Instalações entendem-se as despesas com a montagem de máquinas ou seja a mão de obra desta montagem; bases, em que elas se assentam, com as instalações elétricas, representadas pelos fios e outros materiais utilizados; com as instalações de água ou de outras serventias, que se destruídas ou desmontadas, deixam de ter ou manter qualquer valor, ou pelo menos àquele que corresponda à utilidade delas quando efetivas e intactas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

21

Acórdão nº: 107-1.7 28

Da mesma forma, os gastos realizados com o carpete, simples trocas de pisos, divisórias de eucatex, vasos sanitários, porteiro eletrônico..., devem ser amortizados em função da natureza e respectiva expectativa da utilização econômica de cada um e nunca no prazo de vida útil restante do imóvel. Com relação aos gastos com vidros, lâmpadas, dobradiças de portas e outros, poder-se-ia, até contabilizá-los como despesa.

Com efeito, se aplicável o disposto no PN CST nº 18/87, essa aplicação deve ser congruente com o artigo 202 do RIR/80, dispositivo este que, curiosamente, foi utilizado pela fiscalização com base legal pra a autuação. Senão vejamos:

"Art. 202 - A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos (Lei nº 4.506/64, art. 57, § 2º)."

Da exegese do dispositivo tido por violado, verifica-se que, em nenhum momento a legislação determina que os gastos imobilizados em decorrência de instalação em imóvel objeto de arrendamento, devam ser amortizados de acordo com a vida útil restante do imóvel; antes contrário, é da própria literalmente do art. 202 do RIR/80 que os bens ativados serão depreciados em "função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos." Aliás, esse parecer ser o espírito que norteia o mencionado Parecer no qual se baseia a r. autoridade fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

22

Acórdão nº: 107-1.7 28

Esse entendimento também é congruente com o que determina o § 3º do art. 183 da Lei nº 6.404/73:

"§ 3º - Os recursos aplicados no ativo diferido serão amortizados periodicamente, em prazo não superior a 10 (dez) anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes, devendo ser registrada a perda do capital aplicado quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-los.

Neste sentido, impõe-se reformar a r. decisão de primeira instância, a fim de que, aos gastos ativados sejam aplicadas as taxas de amortização próprias à natureza dos mesmos.

DA COMPETÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO PARA APURAR AS TAXAS CORRETAS DE DEPRECIÇÃO CONFORME REQUERIDO PELA RECORRENTE - Princípios de Legalidade, Moralidade e Busca da Verdade Material.

Ao se manifestar acerca do protesto da Recorrente para que fossem aplicadas as taxas de amortização concernentes à natureza específica de cada bem ativado, a d. autoridade autuante assim se manifestou:

"Classificados como benfeitorias, no ativo diferido, a impugnante deixou de atender ao art. 349, inciso II do RIR/80, que determina a classificação dos bens do imobilizado em contas distintas segundo sua natureza e as taxas anuais



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

23

Acórdão nº: 107-1.728

de depreciação. Assim, ao procedimento fiscal não cabe efetuar o procedimento contábil reclamado, que a impugnante deixou de executar, irregularmente, e agora se diz prejudicada."

Conforme se depreende da manifestação acima transcrita, a própria autoridade autuante RECONHECE que (em não se aplicando o art. 209, I, "d" do RIR/80) o procedimento correto a ser adotado pela Recorrente seria a contabilização dos gastos efetuados em "contas distintas segundo sua natureza e as taxas anuais de depreciação". Ora, não pode a autoridade administrativa deixar de reconhecer a substância da conta que se refere a "instalações", como de fato reconhece.

No entanto, não obstante este reconhecimento a autuante não adequou os fatos à sua real dimensão (calculando o excesso de depreciação de cada gasto) sob o argumento de que "ao procedimento fiscal não cabe efetuar o procedimento contábil reclamado, que a impugnante deixou de executar, irregularmente, e agora se diz prejudicada".

Ocorre que, tal atitude, tipicamente burocrática, é defesa à Administração que deve ao menos aplicar a regra explicitada por Bulhões Pedreira, uma vez que, tendo por fim o interesse público (e não subjetivo), tem o dever legal de investigar todos os fatos, a fim de "verificar a ocorrência do fato gerador e determina a matéria tributável", nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Não se deve confundir a obrigatoriedade de lançar com o simples dever de cobrar, mas o dever de cobrar apenas o que for correto (nem mais, nem menos).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

24

Acórdão nº: 107-1.728

Isto significa que, se a obrigação tributária é "ex lege", e se " a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória (parágrafo único do art. 142 do CTN), então "nenhum lançamento pode ser feito sem a segura comprovação da ocorrência do fato gerador e a adequada determinação da base de cálculo, trabalho que compete privativamente, ainda segundo o mesmo art. 142, à autoridade administrativa" (RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, in ob. cit., pág. 122 - grifos nossos).

Assim, caberia ao Sr. Agente Fiscal afetuar, não o procedimento contábil reclamado, mas o legal procedimento fiscal que é seu dever executar, sob pena de impor-se à Recorrente a exigência de tributação em excesso, na medida em que gastos amortizáveis em 10 (dez) anos seriam, por ato da autoridade administrativa, amortizados em 25 (vinte e cinco) anos. Tal atitude não só afronta o princípio da legalidade, como também, "data venia" das autoridades autuantes e julgadora, o princípio da MORALIDADE administrativa, consistente no dever da Administração de não prejudicar outrem e dar a cada um o que lhe pertence, conforme muito bem acentuado pelo jurista português ANTÔNIO JOSÉ BRANDÃO:

"a atividade dos administradores, além de traduzir a vontade de obter o máximo de eficiência administrativa, terá ainda de corresponder à vontade constante de viver honestamente, de não prejudicar outrem e de dar a cada um o que lhe pertence - princípios de direito natural já lapidamente formulados pelos jurisconsultos romanos" (citados por HELY LOPES MEIRELLES, in "Direito Administrativo Brasileiro", pág. 80 - grifos nossos).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

25

Acórdão nº: 107-1.728

É a certeza de que a Administração, ao apurar a matéria apta a ser tributada, levará em consideração todos os fatos que possam conduzi-la à adequada aplicação da lei, que confere a presunção de legitimidade e veracidade dos atos administrativos desta espécie. A atividade tributária é atividade administrativa e não burocrática.

Não é por outra razão que um dos princípios basilares que norteiam o processo administrativo fiscal é o da busca da VERDADE MATERIAL "que não só faculta ao reclamante, em qualquer fase do processo, levar aos autos novas provas, como é dever da autoridade administrativa utilizar-se de todas as provas e circunstâncias de que tenha conhecimento, ou mesmo mandá-las produzir, trazendo-as aos autos, quando sejam capazes de influenciar a decisão." (LUIZ HENRIQUE BARROS DE ALMEIDA, ob. cit., pág. 06 - grifos nossos).

Neste sentido, não se justificam as alegações da d. autoridade autuante no sentido de que não efetuou o procedimento contábil reclamado pelo simples fato de ter a Recorrente contabilizado irregularmente os gastos efetuados com a reforma do imóvel. Ora, não houve nenhum contábil errado - o que foi contestado, única e tão somente foi a taxa de amortização utilizada.

A Recorrente não só efetuou corretamente a contabilização dos referidos gastos, como também adotou a taxa correta de amortização, uma vez que o fez em observância à jurisprudência dominante da época e mesmo antes da edição do PN CST nº 18/87 e, ainda que, tivesse cometido alguma irregularidade, tal fato não justificaria a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

26

Acórdão nº: 107-1.728

inadequada aplicação da lei, como forma de penalizar a Recorrente. Semelhante imposição descaracterizaria a cobrança como tributo. Seria pura penalização, sem a devida previsão legal.

Se fosse possível à Administração Tributária adotar esta conduta, e impor semelhante exigência, não teria sido necessário todo o trabalho despendido pela própria r. agente fiscal, que poderia ter simplesmente glosado as despesas, sem considerar sequer a taxa de 4% tal como fez. Verifica-se, pois, que a d. autoridade autuante não só deixou de cumprir o disposto na lei, como também incorre em incongruência ao afirmar que não compete a ela determinar a taxa de amortização efetivamente aplicável ao caso concreto, pois ela própria determinara a de 4%.

Constatada a irregularidade, cabe à autoridade administrativa apenas aplicar corretamente a lei (calculado os encargos mensais de acordo com a respectiva natureza dos mesmos) e "sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível" (multa e juros), conforme norma inserta no já referido art. 142 do CTN. O direito está na lei e não nos autos falhos dos indivíduos.

Por todas estas razões espera a Recorrente que, em não prevalecendo a incidência do art. 209, I, "d", do RIR/80 para o caso em tela, seja reformada a r. decisão de primeira instância, para que os bens ativados sejam depreciados em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem pelo contribuinte (art. 202 do RIR/80), ou, ao menos utilizada a vida útil da IN/SRF 103/84, e não em 25 anos; adicionando-se ao lucro líquido, para determinação do lucro real,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

27

Acórdão nº: 107-1.728

apenas os excessos verificados, nos anos em que os excessos se verificaram, sem computar tais excessos de amortização na base de cálculo da Contribuição Social e do I.L.L. dos anos-base de 1988 e 1989 (eis que, no caso configuram, no máximo, despesas operacionais não dedutíveis de renda, que a lei de regência não requer sua adição na base de cálculo nem da Contribuição Social, nem na do ILL).

14º) Relativamente à "reserva oculta" aduz mais que (fls. 243/244):

"Ora, sendo o lançamento tributário procedimento absolutamente vinculado e tendo sido reconhecido o direito do contribuinte, não cabe autoridade analisar a oportunidade e conveniência de, ao cabo do contraditório (!) fiscal considerar essa dedução, da correção monetária da "Reserva Oculta" "sugerida" no processo. Ao contrário, lhe é imposto o dever de observar e atender o direito reclamado pela Recorrente (e não simplesmente "sugerido").

A Recorrente entende que tais abusos não prosperam, como que fato questões como esta, não têm prosperado nesse e Conselho, como evidencia, dentre outras, as seguintes decisões:

i) - "Ac. 105-3.134/89 - DOU 20/11/89 pp. 21022/21023

CORREÇÃO MONETÁRIA - Tributação - Repercussão no Patrimônio Líquido - Ao efetuar a tributação da correção monetária de valores do Ativo permanente da empresa, em exercícios sucessivos, deverá a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

28

Acórdão nº: 107-1.7.28

fiscalização considerar a correção do patrimônio líquido que tal procedimento acarreta, a partir do segundo exercício tributado."

ii) - "Ac. 105-3.079 - DOU 20/11/89 p. 21016

CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - Ativo Permanente - Patrimônio Líquido - Como o valor da atualização monetária de um bem cujo registro foi omitido no ativo configura lucro, esse lucro deve, forçosamente, ser computado no patrimônio líquido, para fins de correção monetária no exercício social subsequente ao da sua apuração, dando-se, assim, cabal atendimento às normas do artigo 347 do RIR/80."

iii) - "IRPJ - MATÉRIA TRIBUTADA - REPERCUSSÃO NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO. Sendo dois ou mais os exercícios financeiro abrangidos pela ação fiscal, que neles apurou infrações, a matéria tributada que, realmente, repercutiria no Patrimônio Líquido do exercício subsequente, inclusive para fins de correção monetária, deve ser considerada na recomposição dos resultados dos exercícios alcançados pelo procedimento fiscal, únicos em que poderá ensejar redução da base de cálculo do tributo devido por decorrência do próprio procedimento."

ACÓRDÃO 101-80417, 06 AGOSTO 1990, DOU 15/10/90, pág. 19561 ACÓRDÃO 101-77655, 11 ABRIL 1988, Revista Cefir 263 - Jun/89, pág. 095.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

29

Acórdão nº: 107-1.728

15º) Por último reforça a impossibilidade da incidência da TRD acumulada (fls. 244), insiste na ilegalidade da aplicação retroativa da Lei 8.218/91 (fls. 246), e sobre o correto termo inicial da contagem dos juros (idem), para, a partir da fls. 249, iniciar aquilo que denominou a CONCLUSÃO (fls. 248, final) de seu recurso.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

30

Acórdão nº: 107-1.728

V O T O

Conselheiro Dícler de Assunção, Relator:

O recurso é tempestivo (fls. 214, 215), devendo portanto ser conhecido.

A rigor existem alguns aspectos ou pontos preliminares, que, no entanto, consoante encaminhamento que antevejo para o mérito, podem ser referidos mais ao final, conforme se verá.

Glosa de provisão sobre o saldo de aplicações financeiras a título de devedores duvidosos.

Duas orientações em sentido contrário têm-se degladiado quando a esse tema, consoante bem destacado pela autoridade, às fls. 198, entre o ac. 103-9.723/89, na esteira do ADN 34/76 e o ac. 103-11.406/91.

À época, salvo engano, esse relator participava da composição da 3ª Câmara, de onde surgiram aqueles dois julgados. Refletindo sobre o tema, considerando a propósito as ponderações do Ilustre Conselheiro Luiz Alberto Cava Maceira, o então relator Luiz Henrique Barros de Arruda, e recente ex-Delegado de Julgamento do Rio de Janeiro, reestudou o assunto, e, ao final, terminou por se convencer, juntamente com a maioria, estar correta a posição no sentido de dedutibilidade da referida provisão sobre



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

31

Acórdão nº: 107-1.7.28

saldo de aplicações financeiras a título de devedores duvidosos.

Filiando-me agora a essa corrente, e coerente, data venia da posição em contrário das autoridades no caso, e mesmo da minha própria, anteriormente, estou que os fundamentos descortinados pela recorrente, no particular, é que são os corretos, vindos do ac. 103-11.406/91 (fls. 104/105):

"Não obstante, com o surgimento, no plano jurídico, da Lei nº 6.404/76 e do Decreto-lei nº 1.598/77, os créditos ora mencionados, resultante de atividades acessórias e complementares da pessoa jurídica, e, até mesmo, necessárias à preservação de seu patrimônio, passaram a integrar, juntamente com a receita dele decorrentes, o conceito de operacionais, definindo-se como não operacionais, praticamente, apenas os resultados de operações ou fatos relativos a bens classificáveis no ativo permanente, que por configurarem redução dos valores representativos das fontes de serviços produtivos da companhia, reveste, em princípio, a característica de atos anti-sociais e, portanto, estranhos às suas transações normais.

Assim, à luz do melhor direito, vigente a nova lei (DL 1.598/77), a interpretação dos preceitos emanados da anterior (Lei nº 4.506/64) a ela devem se amoldar, do que resulta sua efetiva derrogação, modificando, por conseguinte o entendimento anterior do ADN/CST nº 34, datado de 09/11/76.

Por conseguinte, não se encontrando os créditos em apreço, inquestionavelmente operacionais, excepcionados pelo § 3º do artigo 221 do RIR/80, nem havendo o Departamento da Receita Federal fixado percentual diverso sobre os mesmos, como lhe faculta o § 2º do mesmo artigo, sou pelo

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

32

Acórdão nº: 107-1.728

provimento do recurso nesta parte."

Além, conforme ressaltado pela contribuinte, sejam vistas as seguintes anotações (fls. 228 - in "Imposto de Renda das Empresas - Interpretação e Prática, Atlas, 1993, pág. 206"):

"A provisão para devedores duvidosos incide sobre todos os créditos da empresa à exceção daquelas expressamente excluídos pelo art. 221 do RIR/80, não podendo a autoridade fiscal, via interpretação, estender o comando legal para abranger situações nele não previstas (ac. 101-80.778/90 e 101-80.789/90 no DOU de 08.04.91 e 101-79.990/90 no DOU de 19.09.90)."

Assim pois, deve ser excluído da tributação a totalidade quanto a esse item, pelo que, ficam prejudicadas ou superadas quaisquer outras questões preliminares e/ou mesmo relativa a valores, dupla tributação, e assim sucessivamente.

Glosa de inversões em imóveis objeto de arrendamento mercantil, amortizadas pelo prazo do contrato (36 meses), e não pelo prazo de vida útil dos bens, como pretendia a autoridade.

A recorrente, sob o fundamento de que no caso não se trataram de benfeitorias, e sim simples reformas para adequação do uso, sem portanto qualquer aumento de vida útil para o bem, a rigor, de natureza diversa deste, como acontece com as benfeitorias, batalha pelo acerto da sua posição.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

33

Acórdão nº: 107-1.728

De acordo com essas premissas, levou as inversões que fez como valores a serem amortizados, pelo prazo dos contratos de arrendamento mercantil (leasing), com possibilidade de exercício futuro de opção de compra, feita pelo prazo do contrato, em 36 meses.

Partindo de posição oposta, a autoridade e a decisão de primeira instância entendem que assim não pode ser, e defendem que a recuperação dessas inversões somente poderiam se dar pelo prazo de vida útil do bem, que é bem maior, consoante aliás a orientação expressa pelo PN CST 18/87, a propósito do assunto.

Conforme se depreende dos debates destacados no relatório, a matéria diz respeito a extensão e profundidade de art. 209, I, "d" do RIR/80, correspondente ao art. 266, I, "d", do RIR/94. Nesse interregno foi editado o PN CST 18/87. Os exercícios em discussão no caso foram precisamente os de 88 a 91. O auto de infração foi lavrado e cientificado à recorrente em 19/11/92 (fls.07).

"Art. 266 Poderão ser amortizados:

I - o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, tais como (Lei nº 4.506/64, art. 58):

.....

d) custos das construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

34

Acórdão nº: 107-1.7 28

Interpretando todavia a possibilidade ou não de aplicação dessa regra para os contratos de arrendamento mercantil (leasing), a conclusão do PN CST 18/87 foi no sentido negativo.

Na seqüência, a propósito de inversões em imóveis de terceiros, foi possível captar o seguinte a respeito do assunto, em termos da posição das autoridades:

"O custo das construções ou benfeitorias para uso próprio em terrenos locados, corrigido monetariamente, pode ser amortizado na forma do art. 188 do RIR (Decreto nº 58.400/66). Esta faculdade, todavia, não se aplica às empresas que constroem em terrenos locados de seus sócios, acionistas, dirigentes, participantes nos lucros, ou respectivos parentes ou dependentes (PN 869/71).

"O valor das construções ou benfeitorias realizadas em imóvel alugado, quando haja direito ao seu recebimento, não poderá ser amortizado na forma do art. 188 do RIR, devendo ser registrado no Ativo Imobilizado, onde se sujeitará à correção monetária e à depreciação às taxas normais, até o fim do contrato, quando, então se apurará o eventual resultado. O valor pago pela locadora, como ressarcimento pelas construções ou benfeitorias, integrará seu Ativo Imobilizado, e será depreciado e corrigido monetariamente, na forma da legislação aplicável (PN 210/73).

"O valor das construções ou benfeitorias realizadas, sem direito a indenização, em imóvel alugado com prazo indeterminado, não poderá ser



Acórdão nº: 107-1.7 28

amortizado, ainda que sua vida útil prevista seja superior a um exercício, cabendo, entretanto, a sua depreciação. Poderá ser deduzido como despesa operacional, na forma e condições do art. 170 do RIR, se sua vida útil for inferior a esse período. Complementa o entendimento dos Pareceres Normativos CST nºs 869/71 e 210/73" (PN 104/75).

"Arrendamento mercantil. É vedado à arrendatária apropriar, no prazo do contrato, a totalidade dos gastos com benfeitorias em bem arrendado, mesmo quando não tenha sido prevista indenização por parte da arrendadora" (PN 18/87).

Em outro extremo estão aqueles contribuintes que jogam como despesas recuperáveis portanto dentro do próprio exercício, as inversões que fazem com as construções e reformas, gerando os conhecidos lançamentos que promovem essas ativações de ofício.

A posição da empresa, no caso, ficou no meio termo ou no caminho do meio: nem considerou todas as inversões como despesas do ano, nem, por outro lado, aceita que as mesmas, e todas elas, sem nenhuma discriminação, somente possam ser recuperáveis, pelo prazo de 25 (vinte e cinco) anos - 4% a.a..

É importante destacar na espécie, que não houve, em nenhum momento, qualquer pretensão na descaracterização dos contratos de arrendamento mercantil (leasing) - ao contrário, como tais foram os mesmos aceitos pelo Fisco e pela contribuinte, servindo de fundamento, aliás, para o lançamento, por parte daquele primeiro.

Os fundamentos do auto de infração e os fundamentos



Acórdão nº: 107-1.7 28

da decisão recorrida, sobre o valor residual simbólico ou irrisório, foi descartado, para se concluir pela manutenção do presente lançamento, não porém, para firmar-se no ponto de que, na prática e juridicamente, a espécie seria de verdadeira compra e venda a prazo, financiada, o que, evidentemente, é coisa diversa. Ou seja: tratou-se, portanto, apenas e tão somente do puro argumento de ordem econômica e não com o lastro da essência jurídica.

Aliás, repassando os PNs CST supra mencionado (nº 869/71: - não seria o caso de se satisfazer com as regras da distribuição disfarçada de lucros, fosse a hipótese? - nº 210/73: - havendo direito ao reembolso, a orientação tem lógica; nº 104/75 - às vezes o contrato de locação não fixa um prazo determinado porém, pelas circunstâncias do caso, bem pode ser que esse prazo seja previamente determinável, sendo assim questionável, em princípio, a posição generalizante do referido parecer normativo; finalmente, o PN CST 18/87: analisado mais adiante) - impossível não ver em seus enunciados o forte da relevância do chamado efeito econômico, o que não é recomendado em nosso direito, ex vi do C.T.N.:

"Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas NÃO PARA DEFINIÇÃO DOS RESPECTIVOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS."
(Destques não constantes do original)

Nem mesmo o legislador ordinário pode extrapolar, nesse sentido. Se nem o legislador ordinário poderia a tanto chegar, o que dizer do simples intérprete ou do aplicador da lei ordinária, como tal posta? Realmente, estabelece o C.T.N.:

"Art. 110. A lei tributária NÃO PODE ALTERAR A DEFINIÇÃO, O CONTEÚDO E O ALCANCE DE INSTITUTOS, CONCEITOS E FORMAS DE DIREITO PRIVADO, UTILIZADOS,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

37

Acórdão nº: 107-1.7.28

EXPRESSA OU IMPLICITAMENTE, PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânica do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

(Destques não constantes do original)

Data venia, ao dar às inversões que fez, o tratamento de amortizações, a recorrente, pelo visto, aceitou que as mesmas, de alguma forma (ainda que não pelos critérios da autoridade) deveriam ser imobilizadas.

Em discussão pois, o instituto do arrendamento mercantil combinado com as regras do direito de amortização de inversões em bens arrendados.

Sobre o arrendamento mercantil, interessam as seguintes regras, hoje, reproduzidas pelo RIR/94:

"Art. 295 - Serão consideradas, como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária, as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil (Lei nº 6.099/74, art. 11).

§ 1º - A AQUISIÇÃO, PELO ARRENDATÁRIO, DE BENS ARRENDADOS EM DESACORDO COM AS DISPOSIÇÕES DA LEI Nº 6.099, DE 12 DE SETEMBRO DE 1974, SERÁ CONSIDERADA OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA A PRESTAÇÃO (Lei nº 6.099/74, art. 11, § 1º).

§ 2º - O preço de compra e venda, no caso do § 1º, será o total das contraprestações pagas durante a vigência do arrendamento, acrescido da parcela



Acórdão nº: 107-1.728

paga a título de preço de aquisição (Lei nº 6.099/74, art. 11, § 2º).

§ 3º - Na hipótese prevista no § 1º, AS IMPORTÂNCIAS JÁ DEDUZIDAS, pela adquirente, como custo ou despesa operacional, SERÃO ADICIONADAS AO LUCRO LÍQUIDO, para efeito de determinação do lucro real, no período-base em que foi efetuada a respectiva dedução (Lei nº 6.099/74, art. 11, § 3º).

§ 4º - O IMPOSTO DEVIDO, na hipótese do parágrafo anterior, SERÁ RECOLHIDO COM ACRÉSCIMO DE JUROS, MULTA E CORREÇÃO MONETÁRIA (Lei nº 6.099/74, art. 11, § 4º).

Art. 407 - No caso de contrato de arrendamento mercantil, EXERCIDA A OPÇÃO DE COMPRA PELO ARRENDATÁRIO, O BEM INTEGRARÁ O ATIVO FIXO DO ADQUIRENTE pelo seu custo de aquisição, como tal entendido o preço pago ao arrendador pelo exercício da opção de compra (Lei nº 6.099/74, art. 15)."

(Destques não constantes do original)

De um extremo ao outro, estou em que a melhor posição, quanto ao cerne da discussão, foi efetivamente a da recorrente, pelas razões abaixo expostas:

Data venia, tenho que o relevante não seria eventuais distinções que poderiam haver entre o arrendamento mercantil e outra espécie de arrendamento ou uso de bens de terceiros, haja visto tratarem-se, óbvia e legalmente, de institutos com contornos jurídicos especiais.

Importa, isso sim, é confrontar a situação jurídica do arrendatário, no caso, a recorrente, novamente sob a ótica

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

39

Acórdão nº: 107-1.728

jurídica, e não, claro, sob o prisma fundamentalmente econômico, com a regra pertinente do direito à amortização, inscrita pelo RIR/94, art. 266, inciso I, letra "d", supra transcrita.

Ora, diz o referido mandamento, que PODE SER AMORTIZADO, o capital aplicado na aquisição de direitos cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo contratualmente limitado, tais como (Lei nº 4.506/64, art. 58), CUSTOS DAS CONSTRUÇÕES OU BENFEITORIAS EM BENS LOCADOS OU ARRENDADOS, OU EM BENS DE TERCEIROS, quando não houver direito ao recebimento de seu valor.

No arrendamento mercantil o prazo é limitado (na espécie, 36 meses); houve inversões de capital, representado por custos de construções ou benfeitorias em bens de terceiros, arrendados mercantilmente; não consta ter havido pactuação de direito de ressarcimento dos valores invertidos.

Logo: realizaram-se, no mundo fático, todos os elementos das hipótese de incidência descrita pela letra "d", do inciso I, do art. 266, do RIR/94.

Portanto, correto o comportamento da contribuinte, que ficou no meio termo, optando pela amortização, pelo prazo do contrato, assim, com base legal, deixando de apropriar tudo como despesas, no mesmo exercício de um lado, mas, de outro, não admitindo também, considerar tudo somente recuperável pelo sistema de depreciações, a uma taxa de 4% a.a., o que significam: 25 (vinte e cinco) anos.

Arrendando mercantilmente um imóvel, de acordo com as prescrições normativas pertinentes, até porque, nenhuma ressalva lhe foi oposta quanto a esses aspectos, claro que a recorrente somente poderia proceder a benfeitorias amparada pelas cláusulas contratuais. Ou, seria possível imaginá-la agindo ao arrepio

Acórdão nº: 107-1.728

dessas cláusulas, para se lhe opor o subitem 6.2. do PN CST 18/87?

Que proibição ou mal versação desse instituto ou de qualquer outra regra existe no adaptar o imóvel para seu uso, sendo esse a própria finalidade ou razão de ser do concurso do contrato de arrendamento mercantil?

Que efeito retro-operante legal também poderia ter a circunstância de que normalmente, nesses casos, na certa, a recorrente comprará esses bens por valor quase que simbólico ? Está ou não ela infringindo as regras desse tipo de contrato e/ou mesmo para as dedutibilidades possíveis, também previstas pela legislação ? Pelo visto não, porque, no caso, como visto ademais, sequer houve tentativa de descaracterização do contrato de arrendamento mercantil para compra e venda a prazo em razão de eventual valor simbólico, como é normal acontecer.

Depois, essa espécie de descaracterização, hoje, inclusive, não tem sido aceita por esse E. Conselho, e, mesmo, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. Isto é: ainda que intentada fosse a descaracterização, o que seria pelo menos mais coerente, por parte da autoridade, esta, ainda, enfrentaria séria resistência.

Quanto não fosse, jurídica e não economicamente, se a compra somente será formalizada, ao final do contrato, pelo exercício da opção, o fato é que, até então o bem é de terceiro (da empresa arrendante) e não da recorrente (arrendatária): portanto, as inversões que fez, foi, seguramente, de qualquer forma, em bens de terceiros e não próprios.

Os arranjos que o legislador ordinário fez para conceber o arrendamento mercantil como uma espécie de compra e venda financiada a prazo, seja por que motivos forem, explicam-se na dimensão da política legislativa, pré-normativa, não

Acórdão nº: 107-1.728

interessando pois ao aplicador da lei discutí-las ou tentar extrair dessas motivações ilações que a lei posta, ao final, não autoriza.

O fato é que a jurisprudência administrativa hoje, mansa e pacífica, é no sentido de que o valor residual ou simbólico não implica na incidência do § 1º, do art. 295, reproduzido pelo atual RIR/94, isto é: NÃO IMPLICA NUMA AQUISIÇÃO, PELO ARRENDATÁRIO, DE BENS ARRENDADOS EM DESACORDO COM AS DISPOSIÇÕES DA LEI Nº 6.099, DE 12 DE SETEMBRO DE 1974, PARA ASSIM SER CONSIDERADA OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA A PRESTAÇÃO .

Frente ao que, não se sustenta a conclusão final do PN CST 18/87, no sentido de que os custos de benfeitorias em bens objeto de operação de arrendamento mercantil, somente poderiam ser amortizados no decurso do prazo de vida útil restante daqueles, por absoluto divórcio do conteúdo normativo pertinente, ficando-se apenas em razões ou motivos pré-legislativos que não cabem ser considerados ou então em deduções e distinções baseadas em razões de ordem fundamentalmente econômicas e não jurídicas, o que não deve ser prestigiado por esse Conselho, data venia.

Fosse para se fazer alguma concessão em termos de interpretação, levando a coisa pelo lado econômico, e em razão de fatos que efetivamente não ocorreram, em termos jurídicos, pelo lado como pretendido pelas autoridades, na certa que, se as inversões necessárias para as adequações ou adaptações dos imóveis ao seu uso, pela recorrente, tivessem sido feitas pela arrendatária desses bens, tudo isso repercutiria lógico, no valor das prestações, dedutíveis do imposto de renda, e assim, sendo recuperáveis, pelo mesmo prazo do contrato, ou seja, de 36 (trinta e seis) meses, com o que, na prática, tudo levaria a idêntico resultado, sem nenhuma possibilidade de questionamento, data venia.

Assim sendo, todos aqueles aspectos outros preliminares, e/ou mesmo decorrentes ou conseqüentes, como, v.g., inclusive o item seguinte, intimamente ligado a este, da "correção

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13.861/000.358/92-08

42

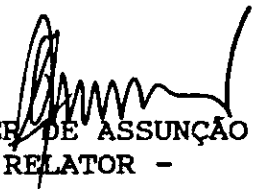
Acórdão nº: 107-1.728

monetária devedora correspondente ao excesso calculado sobre as amortizações consideradas originalmente como indevidas, ajustado pelo valor das quotas anuais de depreciação e o saldo acumulado", etc. restam prejudicados.

Quanto as preliminares inclusive há a regra expressa do art. 59, 3º, do Decreto 70.235/72, dizendo que quando o julgador puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta, até por uma questão de coerência.

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, porque tempestivo, declarar prejudicadas as preliminares levantadas, e, no mérito, para dar provimento ao recurso.

Brasília (DF), 09 de novembro de 1994.


- DÍCLEIR DE ASSUNÇÃO -
- RELATOR -