



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

Processo nº 10650/000.415/89-04

Sessão de 19 de fevereiro 91

ACORDÃO Nº 103-11.033

Recurso nº: 96.848 - IRPJ - EXS: DE 1985 e 1986
Recorrente: IRMÃOS ABRÃO LTDA.
Recorrido: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM UBERABA - MG

IRPJ - PROVA EMPRESTADA DO FISCO ESTADUAL - APURAÇÃO DE SAÍDAS OMITIDAS COM BASE EM PERCENTUAL DE LUCRATIVIDADE.

Não se coaduna com os princípios que regem o lançamento fiscal, notadamente o da certeza do crédito tributário e o da verdade material que deve revestir todo o procedimento, exigência de tributos calca da em exercícios cerebrinos do Fisco, au sente que é na espécie qualquer outro ele mento ou convicção a demonstrar a ocorrên cia do fato gerador.

Índices de lucratividade, projetados pela média anual inflacionária, não se prestam para apurar omissão de vendas.

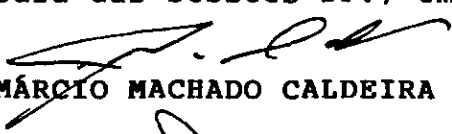
IRPJ - ARRENDAMENTO MERCANTIL - A fixação de valor residual ínfimo, em flagrante desproporção com o preço de aquisição dos bens junto ao fabricante, e das presta ções do "leasing", além de os prazos dos contratos serem muito inferiores à expec tativa do tempo de vida útil dos bens, des virtua a essência do contrato de "lea sing" e dos princípios em que assenta, con vertendo-o, na realidade, em contrato de compra e venda a prazo, não obstante a roupagem formal de contrato de "leasing" financeiro. Indedutíveis, por consequin te, as prestações pagas a título de arren damento mercantil.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por IRMÃOS ABRÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação a quantia de Cr\$. 242.744.000,00. Vencidos os Conselheiros Luiz Alberto Cava Maceira (Relator), Carlos Emanuel dos Santos Paiva (Suplente) e Victor Luís de Salles Freire, que davam provimento total ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Márcio Machado Caldeira.

Sala das Sessões-DF., em 19 de fevereiro de 1991.


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA

PRESIDENTE E RELATOR DESIGNADO

VISTO EM ZAINITO  HOLANDA BRAGA
SESSÃO DE: 07 NOV 1991

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: DÍCLER DE ASSUNÇÃO e MARIA DE FÁTIMA PESSOA DE MELLO CARTAXO. Ausente por motivo justificado o Conselheiro ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA.

R E L A T Ó R I O

IRMÃOS ABRÃO LTDA., empresa com sede em Uberaba, MG, na Av. Fernando Costa nº 157-D, inscrita no CGC MF sob nº . 25.433.772/0001,46, inconformada com a r. decisão de fls., dela decorre a este Egrégio Conselho pleiteando a sua reforma.

A presente ação fiscal versa sobre glosa de despesa com leasing no exercício financeiro de 1985, período-base de 1984, e omissão de receitas no exercício financeiro de 1986, período-base de 1985, verificada pela suposta ocorrência de passivo fictício e saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, conforme autuação do Fisco Estadual e guias de recolhimento do ICM correspondente.

A impugnação de fls. sustentou, em resumo:

a) quanto às operações de leasing, que foram celebradas conforme as disposições legais (Leis nºs 6.099/74 e 7.132/83), ali inexistindo qualquer restrição ao preço. Pelo contrário, de acordo com o art. 5º, "d", da referida lei, os contratos conterão o preço para a opção de compra ou critério para a sua fixação. O valor residual teria sido fixado segundo os critérios estabelecidos pela Administração Tributária na Portaria MF nº 564/78. Inobstante, acaso mantida a glosa, era de admitir-se os efeitos daí decorrentes (depreciação dos bens, acréscimo no saldo devedor de correção monetária do balanço, em virtude do lucro gerado e aumento do patrimônio líquido);

b) não ter ocorrido passivo fictício no período apontado, eis que a informação do credor (fls. 27) colide com a



quitação prestada no próprio título, conforme prova que juntou. A se ma is, ainda que a data de quitação do título fosse a informada pelo credor, estaria afastada a presunção de omissão de receita, pois o caixa possuía saldo suficiente para contabilizar o pagamento, sem evidenciar saldo credor;

c) ser inválido o lançamento calculado em simples prova emprestada do Fisco Estadual.

A r. decisão de fls. deu pela parcial procedência do auto de infração, excluindo, apenas, a matéria tributável relativa ao passivo fictício (exercício financeiro de 1986, período-base de 1985).

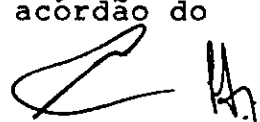
Deste decisum, insurgindo-se contra a parcela remanescente do crédito tributário, recorre a contribuinte trazendo como razões, em síntese, o que segue:

1 - preliminarmente, a nulidade da decisão a quo, na medida em que não apreciou a regra legal da formação do valor residual, fixada na Portaria MF nº 564/78;

2 - no mérito:

a) a decisão hostilizada não observou o princípio da legalidade e os pressupostos caracterizadores do fato gerador do imposto de renda ao estipular obrigação tributária em desacordo com as normas que regulam os contratos de arrendamento mercantil, sendo injustificável que, por haver sido fixado valor residual ínfimo, possa ser desconsiderado o ajuste e glosadas as despesas, conforme sentença do MM. Juiz Federal Dr. Sacha Calmon Navarro Coelho (fls. 173);

b) que a tributação levada a efeito pelo Fisco Estadual, cuja prova tomou-se emprestada nestes autos, não denota a ocorrência do fato gerador (ingresso de receita), decorrendo da presunção do poder autuante, uma vez que a pretensa diferença de vendas teve origem na aplicação da taxa que refletia a média da inflação sobre o custo das vendas no período, atingindo, destarte, o princípio da legalidade tributária. Conforme acórdão do



Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, que fez incluso (fls. 162/172), tal presunção não serve para justificar imposição tributária, donde se percebe o equívoco da decisão recorrida, que pretende comprovar omissão de receitas baseada em tal prova.



É o relatório.

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator Designado:

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Como visto no relatório do ilustre Conselheiro sorteado, Dr. Luiz Alberto Cava Maceira, duas são as matérias objeto do litígio. A primeira refere-se a glosa de despesas com contrato de arrendamento mercantil, cujos valores residuais previstos (1% do valor dos bens), o fisco entendeu caracterizassem compra e venda a prazo.

A fixação deste preço simbólico irrisório, com abstração da vida útil dos bens revela realmente foi desfigurado em sua substância o instituto do arrendamento mercantil, nos contratos celebrados pela recorrente com a BCN Leasing - Arrendamento Mercantil S/A.

O que existe, no caso, são contratos formalmente de arrendamento mercantil, mas que, na sua essência constituem um financiamento de compra e venda de bens que integram o ativo permanente.

Assim, tanto a autuação, quanto a decisão de primeiro grau se processaram na mais estrita consonância com a legislação de regência.

Inúmeros são os julgados prolatados neste Colegiado, no mesmo sentido, como também os julgados da Câmara Superior



Acórdão nº 103-11.033

de Recursos Fiscais, em que pese o aresto citado pelo relator vencido e que embasou o seu voto.

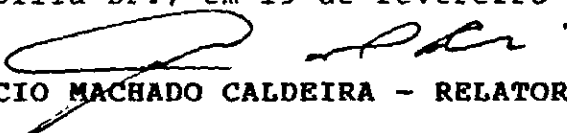
Como a matéria tem recebido tratamento exegético uniforme da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cito o Acórdão nº CSRF/01-0.987, de 28/11/89, de que foi relator o ilustre Presidente daquela Egrégia Câmara, Dr. Urgel Pereira Lopes, e a cujos fundamentos referentes à matéria em julgamento reporto-me como razão de decididr, como aqui transcritos estivessem para todos os efeitos legais, solicitando à Secretaria acostar cópia do referido voto ao presente.

Assim, não merece prosperar o recurso, nesta parte.

Com relação ao segundo item, referente à tributação baseada em prova emprestada do fisco estadual, acompanho o voto do relator sorteado, pelos seus sólidos fundamentos.

À vista do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação a quantia de Cr\$ 242.744.000,00.

Brasília-DF., em 19 de fevereiro de 1991.



MÁRCIO MACHADO CALDEIRA - RELATOR DESIGNADO

Acórdão nº CSRF/01-0.987

V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

A contribuinte celebrou contrato de arrendamento mercantil em 25.02.83, como arrendatária de um veículo Ford Corcel II Belina LDO, pelo prazo de 24 meses, com o valor residual garantido de 1% (um por cento) do custo de aquisição do bem.

Lê-se no parágrafo único do art. 1º da Lei número 6.099, de 12.09.74, com a redação dada pela Lei nº 7.132, de 26 de outubro de 1983:

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

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

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

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

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

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

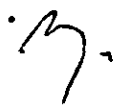
"O leasing financeiro, em linhas gerais, é uma coligação de negócios jurídicos através dos quais uma empresa adquire determinado bem, a pedido de outra, para o fim específico de locá-lo a esta em condições previamente estipuladas, dando-o em locação por prazo certo e assegurando, à locatária, a opção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

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

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

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

(Destques do original).



ARNOLDO WALD, in "Noções básicas de "leasing" (Re-
vista Forense, 250/28) destaca que:

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

E arremata:

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

.....
A idéia básica de uma expansão sem necessidade de
investimento imediato é o leit-motiv de toda a pro-
paganda das companhias de leasing quando afirmam nos
seus slogans: "Equipem-se sem investir" - "Ree-
quipem-se sem imobilizar fundos" - "Um reequipamen-
to menos oneroso, uma expansão mais rápida e maio-
res lucros".

Neste sentido, um excelente anúncio imaginado pelas
companhias brasileiras de leasing esclarece ao lei-
tor: "Pela primeira vez, não queremos que você com-
pre nada". É evidente o impacto dessa fórmula que
propõe o fornecimento de um serviço e a utilização
de um bem, sem a necessidade da aquisição do mes-
mo." (Destaques do original).

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

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



ACÓRDÃO Nº CSRF/01-0.987

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

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

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

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

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



ACÓRDÃO Nº CSRF/01-0.987

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

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

As diferenças maiores são:

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

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

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

d) tem-se entendido que não aproveitam ao arrendatário, no "leasing", as regras pertinentes à prorrogação dos contratos de locação reconhecidas aos locatários, do mesmo modo que ; não

7.

Z

aproveitam ao arrendante, no "leasing", as causas de rescisão ante cipada do contrato que a lei estabelece a favor do locador (Lei nº 4.494, de 25.11.64, art. 11 incisos III e segs);

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

E continuou, na alínea "g":

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

- I - a obrigação da arrendatária de pagar, no final do prazo de arrendamento, um valor residual garantido, sempre que optar pelo não exercício da opção de compra;

7.



II - o reajuste do preço estabelecido para opção de compra ou do valor residual garantido, aplicando-se o disposto na alínea "c" anterior."

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

"VALOR RESIDUAL GARANTIDO: preço contratualmente estipulado para exercício da opção de compra, ou valor contratualmente garantido pela arrendatária como mínimo que será recebido pela arrendadora na venda a terceiros do bem arrendado, na hipótese de não ser exercida a opção."

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

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

Desse custo de aquisição, a mesma Portaria número 564/78 prevê um valor a recuperar, para os efeitos fiscais, que corresponde ao custo de aquisição multiplicado por fator, de magnitude não superior à unidade, obtido pela multiplicação da taxa mensal

7.

4

ACÓRDÃO Nº CSRF/01-0.987

de depreciação pelo número de meses do arrendamento.

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

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

"Art. 12 - Serão admitidas como custos das pessoas jurídicas arrendadoras as cotas de depreciação do preço de aquisição de bem arrendado, calculadas de acordo com a vida útil do bem.

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

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

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

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

Essa mesma Portaria denominou como valor residual a tribuído a diferença entre o custo de aquisição e o valor a recuperar, isto é, o valor ainda não depreciado, o que também equivale ao valor contábil, na medida em que este é, num dado momento, a dife

7

Q

rença entre o custo de bem (custo de aquisição) e o valor da depreciação acumulada (valor recuperado) até aquele momento.

Conviria uma breve consideração sobre a adoção de valor residual atribuído na citada Portaria, para significar, em última análise, valor contábil. A meu ver, valor contábil também não deixa de ser um valor atribuído. São notórias as dificuldades para se precisar a significação dos valores adotados nos registros contábeis, nomeadamente a respeito da depreciação. SERGIO IUDÍCIBUS (in "Teoria da Contabilidade", São Paulo, Atlas, 1980, pág. 171) refere manifestação da "American Accounting Association" a respeito dos fatores determinantes da depreciação: "Qualquer declínio no potencial de serviços e outros ativos não correntes deveria ser reconhecido, nas contas no período em que tal declínio ocorre ... O potencial de serviços dos ativos pode declinar por causa de ... deterioração física gradual ou abrupta, consumo dos potenciais de serviços através do uso, mesmo que nenhuma mudança física seja aparente, ou deterioração econômica por causa da obsolescência ou de mudança na demanda dos consumidores."

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

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

Seja como for, no estágio em que se encontra a problemática da mensuração e valoração dos ativos, não se pode ir além da noção de um valor que se lhes atribua quando se está no plano do



confronto do custo de aquisição com os métodos de depreciação disponíveis.

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

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

"9. O resultado apurado na alienação do bem arrendado terá o seguinte tratamento:

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

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

Temos, assim, que a diferença entre o valor residual garantido e o valor residual atribuído, tanto no caso de exercício da opção de compra, pela arrendatária, como no caso da venda do bem a terceiros, sempre repercutirá nos resultados da empresa ar

7.

Z

rendadora, como ganho ou perda, ainda que não apropriável no exercício em que ocorrer a venda. (Ressalva da alínea "b" do inciso I do item 9 da Portaria).

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

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

Art. 14 - Não será dedutível, para fins de apuração do lucro tributável pelo imposto de renda, a diferença a menor entre o valor contábil residual do bem arrendado e o seu preço de venda, quando do exercício da opção de compra."

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

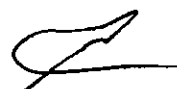
- a) casos de não haver opção de compra e conseqüente venda do bem a pessoa física ou jurídica não ligada à arrendadora nem à arrendatária por interesse econômico comum:

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

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

Com efeito, na sistemática contábil e fiscal que

3.



ACÓRDÃO Nº 01-0.987

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

Além do mais, o arrendatário, que teria pago parte do preço no meio de suas prestações, nada registra a título de pagamento pela aquisição do bem, pois nem o adquire ao final do contrato. Pior ainda, o terceiro que o adquire da arrendadora, imobiliza o preço pago à arrendadora agora alienante, sem nenhuma referência às parcelas do preço que teriam sido pagas pela arrendatária enquanto esta utilizou o bem. Em suma: no contrato de compra e venda entre a arrendadora e o terceiro adquirente do bem, que certamente será pelo preço de mercado em função da data e do valor comercial do bem, a arrendadora - vendedora jamais faz constar (e não teria sentido que o fizesse) algo do tipo: preço de venda: 100; parte paga pela arrendatária X:99. Diferença a ser paga pela adquirente Y: 1.

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

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

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

3.



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

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

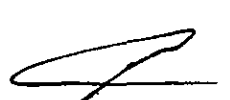
Conforme já visto, valor residual atribuído significa valor contábil residual estimado, mas que, ao final, é o valor contábil residual.

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

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

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

7.



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

No plano fiscal, assim como no contábil, vê-se que o valor considerado, ao final do contrato, para, havendo alienação do bem, se apurar ganhos ou prejuízos, é o valor contábil residual, a que a Portaria nº 564/78, no seu contexto explicitativo, chamou de valor residual atribuído.

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

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

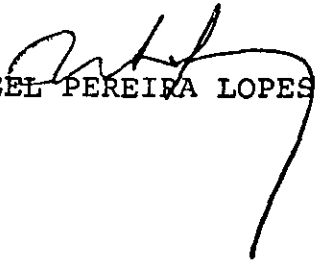
No fim de contas, a arrendatária, durante o contrato, tem direitos e deveres que dele exsurgem, dentre os quais avulta o direito de utilizar o bem e o dever de pagar pela correspondente utilização. A opção de compra é um direito que sequer pode ser utilizado antes do término do contrato, sob pena de descaracterizar o contrato de



arrendamento mercantil (Res. nº 980/84 - BACEN - art. 11). Em princípio, a arrendante e a arrendatária nem sabem se a opção vai ser exercida ou não. A arrendatária não interessa pagar algo mais pela utilização do bem com o fito de comprá-lo se ainda não sabe se vai exercer a opção. Se e quando a exercer, aí sim, é que lhe interessa saber sua prestação correspondente ao exercício da opção e à respectiva aquisição.

Logicamente, o famigerado valor residual garantido, que funciona como uma espécie de seguro da remuneração global pretendida pela arrendadora, foge da natureza das coisas quando se divorcia de qualquer dos parâmetros possíveis: (a) o valor residual contábil; ou (b) o valor de mercado do bem à época da alienação pela arrendadora. O preço que fuja acentuadamente a qualquer desses valores, para se fixar em percentagens ínfimas ou desprezíveis, afronta a essência do "leasing" financeiro, a sua filosofia, as suas causas, os motivos, a sua natureza, enfim descaracterizando-o de maneira irremediável.

Isto posto, dou provimento ao recurso especial.


URGEL PEREIRA LOPES - RELATOR



V O T O V E N C I D O

Conselheiro LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, Relator:

Recurso tempestivo, dele conheço.

Duas são as matérias objeto do presente apelo.

Prima facie, cuida-se de glosa de despesas com contrato de arrendamento mercantil, cujos valores residuais previstos nos ajustes o Fisco entendeu caracterizassem compra e venda a prazo.

Transcrevo aqui, como razões de decidir, as ponderações lançadas em acórdão paradigma a propósito da matéria, tendo como Relator o Ilustre Conselheiro Digésio Gurgel Fernandes (Ac. nº 105-2.502, de 18.01.88):

"Em relação ao mérito, embora já tenha votado pela manutenção da exigência em caso semelhante, uma reflexão mais apurada sobre a matéria indica que a empresa deve ser atendida em seu pleito, pois não há como descaracterizar-se a operação de arrendamento mercantil simplesmente porque o contrato correspondente fixa uma quantia insignificante para o valor residual.



"Esta descaracterização tem como motivo determinante o argumento de que a arrendatária teria antecipado preço de aquisição, embutido no valor das contraprestações, ao longo do contrato e, em consequência, teria ocorrido o efeito econômico de uma depreciação acelerada e não a normal pelo prazo de vida útil do bem.

"Ocorre que esta é uma das características do arrendamento mercantil do tipo financeiro, ou seja, a arrendatária faz uma aplicação de capital na aquisição de um bem durante a vigência do contrato. É o que se depreende da legislação de regência e dos esclarecimentos prestados pelo Banco Central do Brasil.

A própria Secretaria da Receita Federal, ao Editar o Parecer Normativo CST nº 18/87, sobre indedutibilidade de benfeitorias no bem arrendado, em seu item 5, admite que a operação de arrendamento mercantil constitui, no Brasil, financiamento a médio e longo prazo, da aquisição de bens de produção e que os valores das contraprestações via de regra, não guardam qualquer correspondência com o valor de arrendamento (aluguel) praticado pelo mercado, o que significa dizer que naqueles valores está computado também o preço de aquisição.

Se o entendimento é bem para fundamentar a indedutibilidade dos gastos com benfeitorias, também deve ser válido para a caracterização da operação. Do contrário o dispositivo que prevê a dedução das despesas com arrendamento mercantil seria letra morta, pois não haveria qualquer possibilidade de ser aplicado.

A Portaria nº 140/84, inc. II, não tem a extensão que o Fisco lhe quer atribuir, pois manda classificar no ativo da arrendatária as parcelas de antecipação do valor residual garantido ou do pagamento por opção de compra. As quantias relativas às contraprestações não têm esta característica como já vimos.

No presente caso as condições que regulam o tratamento fiscal favorecido foram observadas, inclusive os prazos mínimos fixados nos regulamentos baixados pelo Conselho Monetário Nacional.

A forma de evitar-se a evasão que tal tratamento proporciona deve ser estabelecida através da via legislativa ou mesmo pela regulamentação como prevê o art. 41 da Resolução nº 980/84.

Desta forma, o meu voto é no sentido de rejeitar as preliminares arguidas, e, no mérito, provimento ao recurso."



Em face da identidade configurada nesta exigência, voto dando provimento ao recruso neste item.

Examinemos, agora, a pretendida tributação baseada em prova empresta pelo fisco Estadual.

Como se vê do termo de ocorrência de fls. 22/23, a Fazenda Estadual apurou "saídas de mercadorias tributadas, sem emissão de documento fiscal e sem o recolhimento de ICM."

Na demonstração analítica de quantificação da matéria tributável, refazendo o movimento do estoque do período de 1985, o Fisco encontrou Cz\$ 2.316.739,88 como valor das saídas pelo custo, sendo de Cz\$ 2.490.654,30 o total das saídas registradas. O percentual de lucratividade sobre as vendas, então, foi por volta de 7,8%.

Para encontrar "saídas omitidas", precisou o Fisco Estadual discordar deste percentual, e, daí, aplicar sobre as saídas um "lucro mínimo de 18,33%", baseado na média mensal da inflação acumulada do exercício.

Salta aos olhos, portanto, que tais exercícios cerebrinos do Fisco, ausente qualquer outro elementos de convicção a denotar a prática da ilusória irregularidade, não se coaduna com os princípios que regem o lançamento fiscal, notadamente o da certeza do crédito tributário e o da verdade material que deve revestir o ato administrativo.

O exercício da tributação pelo Estado deve calcar-se na lei que, em seu texto, define os eventos geradores das obrigações fiscais. Para a segurança dos contribuintes e a manutenção do Estado de Direito, retirou-se a discricionariedade da atividade estatal de cobrar tributos, sendo inconcebível autorizar qualquer pagamento de tributo cuja origem repouse em meras elocubrações, suposições, indícios ou suspeitas, inexistindo nenhuma prova sequer da ocorrência do fato gerador, como ocorre no caso dos autos, onde o Fisco agarra-se em percentuais de lucratividade para compor as saídas imaginariamente omitidas.

Com inteira razão, pois, a Recorrente.



Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento integral ao recurso, reformando a decisão hostilizada e cancelando o crédito tributário remanescente.

É o voto.

Brasília-DF., em 19 de fevereiro de 1991.


LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA - RELATOR