



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10768-029.922/91-55
RECURSO Nº. : 107.855
MATÉRIA : IRPJ - EXS.: DE 1987 A 1990
RECORRENTE : HOTÉIS OTHON S/A.
RECORRIDA : DRF NO RIO DE JANEIRO - RJ
SESSÃO DE : 05 DE JULHO DE 1995
ACÓRDÃO Nº. : 108-02.118

Arrendamento Mercantil - Art. 11 da Lei 6099/74 - É por força do disposto no contrato de arrendamento mercantil que a exigibilidade das contraprestações é alcançada, importando na dedutibilidade dos pagamentos ou créditos para efeito do imposto sobre a renda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
HOTÉIS OTHON S/A.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

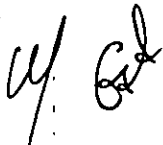
MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR
RELATOR

FORMALIZADO EM: **23 AGO 1996**

PROCESSO Nº. : 10768-029.922/91-55
ACÓRDÃO Nº. : 108-02.118

2

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: SANDRA MARIA DIAS NUNES, RICARDO JANCOSKI, RENATA GONÇALVES PANTOJA, JOSÉ ANTÔNIO MINATEL e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA. Ausente, justificadamente, o Conselheiro PAULO IRVIN DE CARVALHO VIANNA.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'U' followed by a cursive flourish.

Processo nº 10768/029.922/91-55

Acórdão nº 108-02.118
Recurso nº 107855
Recorrente: Hotéis Othon S.A.

R E L A T Ó R I O

Trata-se de processo para exigência de ofício do IRPJ com base na indedutibilidade de valores lançados a resultado, correspondentes à constituição de provisão para arrendamento mercantil e variações monetárias passivas creditadas a mesma rubrica contábil.

Em novembro do ano de 1984, a contribuinte em epígrafe firmou contrato de "lease-back" com o Banco do Brasil S.A. de dois imóveis utilizados para a atividade hoteleira. Conforme cláusula décima primeira do referido contrato, fls. 48v, as contraprestações eram em número de trinta e cinco, com vencimentos semestrais, sendo a última ainda a ser paga em 25.12.2001.

Os valores determinados em moeda da época eram de alguma forma irregulares, estando assim distribuídos: Nas duas primeiras prestações o valor era de Cr\$ 2.000.000.000,00, da terceira a oitava Cr\$ 190.000.000,00, da nona a décima Cr\$ 400.000.000,00, da décima primeira a trigésima quarta Cr\$ 3.900.000.000,00 e por fim na trigésima quinta Cr\$ 2.186.423.000,00.

Para efeito de contabilização e apuração de seus resultados, inclusive a base de cálculo do tributo ora exigido, adotou a contribuinte o critério de equalizar os lançamentos, apropriando a cada ano $2/35$ avos do valor correspondente a soma de todas as prestações, independentemente da exigibilidade e pagamento efetivo. A escrituração correspondia, portanto, à constituição de provisão denominada de "provisão para arrendamento mercantil" com contrapartida a resultado. Outrossim, adotava a contribuinte o

u *Est*

Processo nº 10768/029.922/91-55

Acórdão nº 108-02.118

Recurso nº 107855

Recorrente: Hotéis Othon S.A.

recurso de atualizar a provisão, corrigindo-a monetariamente, lançando tal montante em conta de variações monetárias passivas.

Entendeu o Fisco tratar-se de procedimento irregular pois indedutíveis tais lançamentos pelo valor que superava o montante das parcelas exigíveis a cada semestre conforme o contrato já mencionado. Mais ainda, consignou a constituição de provisão não prescrita na legislação de regência do tributo, fato que também assinalou como impeditivo à dedutibilidade das parcelas indicadas.

Irresignada, a contribuinte apresentou tempestiva impugnação, na qual expôs pormenorizadamente suas razões de defesa, as quais procuro resumir abaixo:

- Contestando por completo o auto de infração, afirma que nada mais fez do que simplesmente respeitar o regime de competência para reconhecimento de receitas, custos e despesas, tudo conforme o disposto na Lei 6.404/76.

- Ressaltando o artigo 177 do referido diploma legal, bem como a doutrina mais abalizada, conclui que a adoção do regime de competência não corresponde a uma faculdade legal, mais sim antes de tudo a uma obrigação "ex lege", como forma de apuração das mutações patrimoniais das pessoas jurídicas, exatamente de acordo com o entendimento esposado pelo Fisco em diversos atos complementares, em especial no Parecer Normativo SRF 34/81.

- Reforça seu argumento aclarando o fato de que o contrato foi avençado por 17 anos e meio, e que qualquer descasamento entre a receita gerada pela utilização de seu objeto com as despesas, compreendidas as contraprestações, seria flagrante desrespeito ao regime de competência. Indica que a concentração financeira das

Processo nº 10768/029.922/91-55

Acórdão nº 108-02.118

Recurso nº 107855

Recorrente: Hotéis Othon S.A.

parcelas se dava a partir da décima prestação, representando os valores autuados montante substancialmente inferior as demais contraprestações. Mais ainda, afirma que se do contrário se tratasse, i.é., concentração de contraprestações no início do contrato, as parcelas seriam indedutíveis, pois nesse caso o reconhecimento das despesas estaria em dissonância com o regime de competência.

- Prossegue aduzindo que o propósito da adoção obrigatória do regime de competência tem como objetivo evitar distorções na apuração de resultados e que a legislação estritamente fiscal determina de forma idêntica à comercial, transcrevendo os ditames dos arts. 157 e 172 do RIR/80. Volta a citar, em defesa de sua tese, renomados tributaristas e acórdãos deste Colegiado.

- Ad argumentandum tantum, procura demonstrar que se o entendimento fiscal fosse dado como correto, ainda assim a reconstituição do valor lançado seria necessária. Em princípio, pela alteração que o auto provocaria na determinação do lucro inflacionário de cada exercício objeto do lançamento. Isto porque as parcelas correspondentes ao montante glosado de variações monetárias passivas influenciaram a apuração da parcela diferida de forma a reduzi-la. Assim, a necessária recomposição, excluindo-se as parcelas de variações passivas, pois caso fosse adotado o procedimento advogado pelo Fisco, desde o início valores idênticos seriam separados do lucro líquido para tributação diferida. Argumenta que isto só não ocorreu porque jamais imaginou que seu critério viesse a ser contestado, e que portanto em momento algum pode exercer a faculdade de optar pelo diferimento. Citando o disposto nos arts. 142 e 147, §§ 1º e 2º, do CTN, reafirma desta forma seu pedido:





Processo nº 10768/029.922/91-55

Acórdão nº 108-02.118

Recurso nº 107855

Recorrente: Hotéis Othon S.A.

" Ora, segundo o § 2º do art. 142, se a autoridade autuante discordou do procedimento da IMPUGNANTE por entender que os valores glosados são despesas indedutíveis, deveria, também, por obrigação legal atribuir os reflexos desta glosa no lucro inflacionário apurado no período; mormente quanto aos valores contabilizados como variação monetária passiva. Chegaria assim a conclusão que aqueles valores por terem composto o cálculo do referido lucro inflacionário, diminuindo o seu quantum do período, por este reflexo foram agregadas diretamente ao lucro real em cada período-base e que esta diferença reclamada e autuada, nada mais é do que o próprio lucro inflacionário."

- No mesmo diapasão procura demonstrar a necessidade de recomposição do montante devido derivado do impacto da autuação quanto ao lucro da exploração e decorrente parcela de isenção a que teria direito. Cita para defesa de seus argumentos julgados deste colegiado de nºs 103-06.287 e 103-10.199, este último assim ementado:

"IRPJ - Lucro da Exploração - As alterações produzidas no lucro líquido por glosas de despesas indevidamente apropriadas como despesas operacionais, em empresas que optarem pelo incentivo da exportação previsto nos arts. 290 e 316 do RIR/80, implicam obrigatoriamente no ajustamento do

Processo nº 10768/029.922/91-55

Acórdão nº 108-02.118

Recurso nº 107855

Recorrente: Hotéis Othon S.A.

lucro da exploração, por ser aquele componente indispensável para determinação deste. Recurso provido."

- Por fim, ainda na mesma ordem de argumentação, requer a correspondente redução do valor do auto pela consideração dos efeitos da correção monetária do patrimônio líquido. Aduz que a adição dos valores glosados ao patrimônio da autuada gerariam débitos de correção monetária nos exercícios subsequentes interferindo na apuração do quantum debeatur. Cita julgados a respeito.

A decisão monocrática, proferida após a juntada aos autos das informações fiscais de fls. 400 a 412, julga a ação fiscal procedente, recusando todos os argumentos da contribuinte. A mesma encontra-se assim ementada:

"A apropriação linear das despesas de leasing colide com o contrato firmado e com a legislação, cabendo a glosa do excesso de despesas.

Somente são dedutíveis as provisões previstas no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 85450/80.

Não prospera o pedido de dedução do valor do auto em função da opção pelo diferimento do lucro inflacionário ou de ajuste do lucro da exploração ou dos efeitos da correção monetária do patrimônio líquido."

Processo nº 10768/029.922/91-55

Acórdão nº 108-02.118

Recurso nº 107855

Recorrente: Hotéis Othon S.A.

Deve-se ressaltar os fundamentos do julgador singular. Primeiramente, entendeu o ilustre julgador que somente nos vencimentos era possível verificar os pressupostos que tornavam as parcelas devidas incondicionais e exigíveis, tendo verdadeiramente o auditor autuante utilizando-se, por conseguinte, do regime de competência. A linearidade adotada pela autuada não obedece nem o regime de competência nem o contrato firmado. No tocante aos pedidos alternativos, considera que a opção pelo diferimento do lucro inflacionário deve ser exercida por ocasião da declaração e que o cálculo do lucro da exploração baseia-se na escrita mercantil e parcelas nela registrada, não se justificando a recomposição pela superveniência de lançamento suplementar, tudo conforme o Parecer Normativo 11/81. Outrossim, contesta apuração dos efeitos da correção no patrimônio líquido indicando que os mesmos são concedidos somente no caso de gastos que deveriam ser ativados e para compensar a correção credora que da ativação, pelo lançamento de ofício, adviria.

Novamente irresignada, apresentou a contribuinte tempestivo recurso reprisando os argumentos expendidos na impugnação reforçando-os com a apresentação de julgados deste Colegiado em que a concentração de contraprestações no início do contratos de arrendamento mercantil ensejaram a descaracterização dos mesmos, com fundamento na inobservância do regime de competência, merecendo o tratamento de verdadeira compra e venda a prazo.

É o relatório.



Processo nº 10768/029.922/91-55

Acórdão nº 108-02.118
Recurso nº 107855
Recorrente: Hotéis Othon S.A.

V O T O

Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

O litígio tem como solução a interpretação do art. 11 da Lei 6099, de 12 de setembro de 1974, assim redigido:

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

Já tive oportunidades de me pronunciar sobre o tema, arrendamento mercantil, todas em casos opostos a este sub judice, i.é, com concentração de contraprestações no início do contrato. Assim decidi no recurso 101719:

"Meu entendimento evolui para a conclusão de impossibilidade de descaracterização do contrato específico, em qualquer hipótese das normalmente levantadas pelo Fisco.

Três são os motivos que a Receita Federal tem se pautado a produzir tal efeito. Seja porque o valor residual é ínfimo, normalmente 1% do valor do bem arrendado, seja porque o prazo de vida útil do bem supera o prazo contratual, ou seja porque as contraprestações são irregulares, permitindo demasiada concentração de despesas nos primeiros anos do contrato.



Processo nº 10768/029.922/91-55

Acórdão nº 108-02.118

Recurso nº 107855

Recorrente: Hotéis Othon S.A.

A questão referente à descaracterização dos contratos de arrendamento mercantil vem sofrendo profunda revisão na jurisprudência deste Colegiado. Hodiernamente, a maioria das autuações só se mantém quando ocorre concentração das parcelas pagas. A meu ver, nem neste caso cabe a descaracterização.

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

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

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

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

W

Ed

Processo nº 10768/029.922/91-55

Acórdão nº 108-02.118

Recurso nº 107855

Recorrente: Hotéis Othon S.A.

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

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

Já o segundo elemento importa em análise perquiridora do instituto do "leasing", seus objetivos, como adotado no direito pátrio. Neste particular, entendo que no Brasil, o arrendamento mercantil tem natureza de contrato financeiro, distinto do "leasing" puramente operacional. Este último tipo, operacional, é normalmente efetuado pelo próprio fabricante, que contratualmente se obriga a manter suporte pela utilização do equipamento arrendado. Já o financeiro é efetuado por instituição do sistema financeiro ou bancário, diversa do fabricante, e se constitui na verdade em financiamento para aquisição de bens, aliviando o fluxo de caixa do arrendatário. Assim se pronunciou o próprio Fisco, no Parecer Normativo nº 18/87, no seus itens 5 e seguintes:

"5 - Em se tratando de arrendamento mercantil, entretanto, a situação é patentemente diversa pois, como é notório, essa prática se constitui, no Brasil,

Processo nº 10768/029.922/91-55

Acórdão nº 108-02.118

Recurso nº 107855

Recorrente: Hotéis Othon S.A.

financiamento a médio e longo prazos da aquisição de bens de produção. As operações em espécie são regidas por legislação específica, inclusive no plano tributário.

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

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

5.4- Na hipótese do arrendatário vir a exercer a opção de compra, esta será realizada mediante pagamento de valor previamente estipulado, quando da celebração do contrato, e que permanece inalterado não obstante a eventual realização de benfeitorias no bem, pelo arrendatário; ademais, não apresenta

Processo nº 10768/029.922/91-55

Acórdão nº 108-02.118

Recurso nº 107855

Recorrente: Hotéis Othon S.A.

qualquer vinculação, à época do seu exercício, que com o valor de mercado do bem, quer com o valor intrínseco que ainda conserva, dado o decurso de apenas parte do seu prazo de vida útil.

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

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

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

" Entendemos que a distribuição dessas contraprestações durante a vigência do

Processo nº 10768/029.922/91-55

Acórdão nº 108-02.118

Recurso nº 107855

Recorrente: Hotéis Othon S.A.

contrato deve ser decidida pelos contratantes, eis que uma maior concentração de pagamentos no início ou no fim do contrato não descaracteriza o arrendamento financeiro.

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

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

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

uf

Ed

Processo nº 10768/029.922/91-55

Acórdão nº 108-02.118

Recurso nº 107855

Recorrente: Hotéis Othon S.A.

concorda Hiromi Higuchi, in Imposto de Renda das Empresas, Ed. Atlas, São Paulo, 1994, 19ª Edição, pag. 170, "verbis":

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

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

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

Portanto, deste então, mantinha entendimento de que a melhor interpretação da mens legislatoris, a inspirar o instituto no país, e da mens legis, é permitir ao contrato força suficiente para gerar a exigibilidade das contraprestações, com base na qual as mesmas são dedutíveis para efeito do imposto sobre a renda.

Assim sendo, no caso em apreço, busco no contrato, específica que é a legislação do arrendamento mercantil, o elemento de necessidade e a conseqüente exigibilidade, a possibilitar a

Processo nº 10768/029.922/91-55

Acórdão nº 108-02.118
Recurso nº 107855
Recorrente: Hotéis Othon S.A.

dedução. Desta forma, considero em desacordo com a legislação específica de regência, o procedimento adotado pela contribuinte, pois as provisões efetuadas não têm o condão, por força do que dispõe o próprio instrumento contratual, de provocar a aplicação do art. 11 da Lei 6099/74, o qual exige perfeita consonância com o contrato para a dedutibilidade fiscal.

Vale ressaltar, que embora não filiado a esta corrente, aqueles que propugnam pela descaracterização do arrendamento mercantil quando de concentrações no início, não estão necessariamente vinculados aos argumentos da recorrente quanto à necessária aplicação do que chamou de regime de competência, haja vista que os fundamentos da descaracterização buscam guarida no conceitos de simulação e fraude à lei, pois ferem, ao ver de doutos Conselheiros, o espírito da própria legislação e do instituto.

No tocante aos pedidos alternativos efetuados pela recorrente, é meu entendimento que os mesmos não podem prevalecer. O diferimento do lucro inflacionário é opção da parte, não podendo ser suprida em lançamento de ofício. Mais ainda, a indedutibilidade inerente ao lançamento efetuado gera efeitos no lucro real, nada impedindo a recorrente de considerar nos seus resultados a provisão efetuada, ressalvada a indedutibilidade para fins de tributação imediata.

As mesmas observações podem ser estendidas ao lucro da exploração e ao efeito de correção monetária no patrimônio líquido. Ambos tem como base o contabilmente registrado. Volto a afirmar que nada impede a contribuinte de considerar como seu real patrimônio líquido, sujeito à correção, valor já deduzido das

Processo nº 10768/029.922/91-55

Acórdão nº 108-02.118

Recurso nº 107855

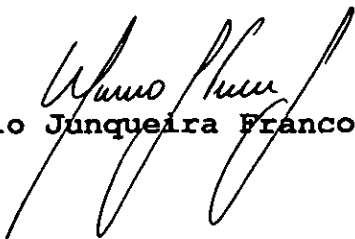
Recorrente: Hotéis Othon S.A.

provisões efetuadas, desde que não provoque efeitos fiscais na
correta apuração do tributo.

Isto posto, voto no sentido de se conhecer do recurso, para no
mérito negar-lhe provimento.

É o meu voto.

Brasília, 05 de JULHO de 1995


Mário Junqueira Franco Júnior, Relator.

