

MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS./

Sessão de 13 junho de 19.88

ACÓRDÃO Nº 101-77.767

Recurso nº - 92.316 - IRPJ - EXS: DE 1983 a 1986

Recorrente - EMPRESA DE TRANSPORTES RODOVIÁRIOS TAKIGAWA LTDA.

Recorrida: - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM PRESIDENTE PRUDENTE (SP).

IRPJ - ARRENDAMENTO MERCANTIL - DESCARACTERIZAÇÃO POR VALOR RESIDUAL ÍNFILO - Consoante entendimento largamente adotado neste Conselho, a fixação de valor residual ínfimo, em contrato de arrendamento mercantil, descaracteriza a operação de leasing.

IRPJ - GLOSA DE DESPESAS COM BENS QUE SE ENTENDE DEVERIAM SER ATIVADOS - Não restando patente que as partes adquiridas ensejaram aumento em mais de um ano na vida útil do bem, improcede a glosa da despesa.

IRPJ - OMISSÃO DE CORREÇÃO MONETÁRIA PELA NÃO ATIVAÇÃO DOS BENS - Improcedendo o entendimento de que bens adquiridos pela empresa deveriam ser ativados e não contabilizados como despesa, igualmente improcede a pretensão de incidência de tributo pela correspondente correção monetária.

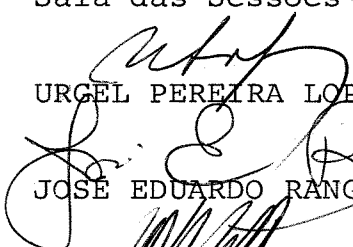
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EMPRESA DE TRANSPORTES RODOVIÁRIOS TAKIGAWA LTDA.:

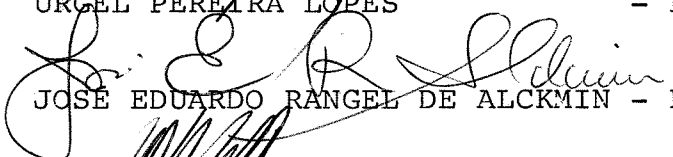
ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, dar provimento, em parte, ao recurso, para excluir da tributação as importâncias de Cz\$ 33.032,81 e Cz\$ 303.626,47, nos exercícios de 1985 e 1986, respectivamente, nos ter-

mos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 13 de junho de 1988


URCEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE


JOSE EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN - RELATOR

VISTO EM  MARCOS ANTONIO MENEGETTI

- PROCURADOR DA FAZEN
DA NACIONAL

SESSÃO DE: 14 JUL 1988

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CELSO ALVES FEITOSA, ARY TORIBIO, CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA e RAUL PIMENTEL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10835-000.270/87-86

RECURSO Nº: 92.316

ACÓRDÃO Nº: 101-77.767

RECORRENTE: EMPRESA DE TRANSPORTE RODOVIÁRIOS TAKIGAWA LTDA.

R E L A T Ó R I O

Em resumo, são os seguintes os fatos narrados co
mo ensejadores da ação fiscal, na parte ainda litigiosa:

- a) gastos com aquisição, reforma ou substituição ' de partes e peças com prazo estimado de vida útil superior a um ano, de veículos, especialmente quanto a caminhões e carretas, deduzidos individualmente como despesas operacionais:

ano-base de 1984

n. fiscal	data	emit.	valor
5509	16.04.84	Retífica Marra	1.051.000
2267	24.08.84	Movepa S/A.	17.162.000
23676	05.11.84	Idem	18.371.974
31795	17.12.84	Recrusul	2.756.978

Total do ano 39.431.952

ano-base de 1985

n. fiscal	data	emit.	valor
A 933	27.06.85	Ind. Com. Car.Pinéis Ltda.	9.615.360
053	29.06.85	RS-Ind. Com. Fiber-Glass Ltda.	7.200.000

ACÓRDÃO Nº 101-77.767

982	13.07.85	Ind.Com. Car. Pinéis Ltda.	8.062.895
073	21.08.85	RS-Ind.Com. Fiber-Glass Ltda.	8.543.275
069	21.08.85	Idem	9.198.275
11506	23.08.85	Multieixo Ltda.	26.275.921
1136	31.08.85	Ind.Com. Car. Pinéis Ltda.	13.803.420
1152	05.09.85	Idem	4.832.000
1153	06.09.85	Idem	8.829.608
1178	16.09.85	Idem	4.550.000
4889	24.09.85	Scamer Ltda.	13.559.000
4890	24.09.85	Idem	7.932.200
4891	24.09.85	Idem	29.581.800
5248	01.11.85	Idem	38.899.364
1405	18.12.85	Ind.Com. de Car. Pinéis Ltda.	18.000.000
1422	30.12.85	Idem	5.623.339
1431	31.12.85	Idem	<u>10.222.649</u>
Total do ano			224.729.106

b) Correção monetária do ativo

omissão de correção monetária de bens do imobilizado, em razão de falta de registro no ativo fixo da empresa, dos gastos anteriormente mencionados sobre aquisição, reforma ou substituição de partes e peças, de veículos cujo prazo de vida útil ultrapassa o período de um ano;

c) Despesas indevidamente apropriadas a título de Arrendamento Mercantil

"Com fundamento nos artigos 193, 235, § 1º 3º e 4º 289 e 387, inciso I, todos do RIR/80 (Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80), constatamos e demonstramos, que a empresa acima qualificada, apropriou como custos e/ou despesas, contraprestações de arrendamento mercantil contratado em desacordo com a Lei nº 6.099/74, tendo em vista o disposto no art. 10 do Regulamento anexo à Resolução do BC nº 351 de 17.11.75, que disciplina as operações de arrendamento mercantil.

✱ B.

A fixação prévia de um valor residual insignificante ou simbólico quando o contrato de arrendamento tem duração por tempo muito inferior ao de vida útil do bem, torna irrefutável a ocorrência de uma operação de compra e venda a prazo.

A irregularidade resulta do fato de se fixar VALOR RESIDUAL GARANTIDO inferior e irrisório em relação ao VALOR RESIDUAL ATRIBUÍDO, que na empresa arrendadora corresponde ao valor contábil do bem calculado no instante da aquisição do mesmo, ficando claro que o arrendatário pagou embutido nas parcelas de arrendamento a diferença entre os dois valores citados, ou seja, efetuou antecipações do preço de compra futura.

Conseqüentemente, o contribuinte apropriou as despesas em menos tempo que o admissível para contabilizá-las na forma admitida pela legislação fiscal; ou seja, firmou um contrato de arrendamento mercantil segundo o qual, ao término do mesmo, o bem objeto do contrato, estaria exaurido em relação ao valor mas continuaria íntegro em relação a sua utilidade funcional. Dissimulada a operação de compra e venda a prazo, as prestações pagas a título de arrendamento mercantil e deduzidas do lucro, devem ser oferecidas à tributação na forma do artigo 235, § 3º do RIR/80."

Cientificada da exigência fiscal em 20.07.87, a empresa formulou impugnação, deduzida mediante petição protocolizada em 17.08.87. Preliminarmente, arguiu nulidade do Auto de Infração por não ter dele constado o dispositivo legal que teria sido infringido, conforme exige o art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

No mérito, com relação ao item referente às despesas com arrendamento mercantil, afirmou a autuada que na ação fiscal se negou a plena liberdade de as partes contratantes fixarem, conforme lhes for mais conveniente, o valor residual para opção de compra pela arrendatária no final do contrato, salientando, outrossim, que O legislador, em momento algum, elegeu ou pretendeu eleger o valor residual garantido diminuto como causa suficiente para desclassificação do contrato de arrendamento mercantil.

De outra parte, assinalou que, em referência à observação constante do Auto, segundo a qual o prazo de arrendamen

17.

4

ACÓRDÃO Nº 101-77.767

to é muito inferior ao de vida útil do bem, a Resolução 351/76 estabeleceu que no caso de veículos o prazo mínimo é o de dois anos, o que foi respeitado.

Voltou a aduzir, após transcrever vários dispositivos legais, inexistir qualquer vedação à livre fixação do valor residual para o exercício da opção de compra. Após acentuar as diferenças entre leasing financeiro e leasing operacional, bem como salientar que no primeiro é próprio que a arrendadora procure, durante a vigência do contrato, recuperar o valor investido, obtendo a remuneração do capital aplicado, com o que, obviamente, fixará o menor valor residual garantido possível.

Igualmente, lembrou o teor do Parecer CST/SIPR nº 1.599/83 e ressaltou que os valores escriturados como despesas operacionais pela arrendatária correspondem à receita na escrituração da arrendadora, concluindo que tendo sido seguidas as normas atinentes à espécie, não poderia prosperar o Auto de Infração, no particular.

Em concernência à glosa de despesas operacionais com conservação, reparos e substituição de peças, aduziu que a autuação deixou de ter presentes aspectos pertinentes e necessários à correta classificação dos gastos, salientando:

- a) Nota 5509: o veículo objeto de reparos foi vendido no mesmo ano de 1984, o que tornaria inócuo o lançamento a débito da conta do ativo imobilizado, já que seria baixado no mesmo exercício a débito da conta de resultado. Tal fato deixou de ser considerado pelo digno Fiscal autuante, pois que deixou de ser alegado pela empresa, que só percebeu após o encerramento do procedimento fiscal;
- b) Nota 2267: os gastos decorreram de acidente com veículo e, embora escriturados a título de despesas, foram, posteriormente indenizados pelo cul-

M. 

ACÓRDÃO Nº 101-77.767

pado pelo acidente, e escriturados como despesas não operacional. Caberia nesse caso cobrança tão somente dos acréscimos pela postergação do recolhimento do tributo. Por outro lado, o valor a servir de base para o cálculo da postergação há de ser tão somente a importância da nota fiscal multiplicada pelo percentual depreciado das partes substituídas, conforme aceita a própria SRF (Parecer Normativo CST 22/87);

- c) Nota Fiscal 23.676: também neste caso caberia à impugnante, na forma do Parecer Normativo citado, ativar tão somente o valor proporcional à parte depreciada das peças substituídas. Não cabe, portanto, glosa do valor total das peças substituídas;
- d) Nota Fiscal 31.795: Este gasto, conforme consignado na própria nota fiscal; e refere a mero "conserto" e, entende a impugnante, deixou de ser aceito pelo Fiscal pelo excesso de zelo na execução de seu trabalho. Caberia; no entanto, tão somente a glosa proporcional, conforme exposto em itens anteriores.
- e) Notas fiscais relativas ao ano-base de 1985: as notas relacionadas referem-se quase totalmente a gastos para manter em condições eficientes de uso carrocerias isotérmicas utilizadas nos veículos.

Foram desprezadas nesse caso características próprias, inerentes à atividade da impugnante que demonstram que os gastos em análise foram efetuados a título de mera conservação. É necessário atentar para o fato de a impugnante dedicar-se ao transporte de bens períveis, preponderante

ACÓRDÃO Nº 101-77.767

mente carne, inclusive congelada para exportação. Nesta atividade são rigorosíssimas as exigências quanto às condições das carroceiras, tanto pelos clientes, como pelo Serviço de Inspeção Federal. Tratando-se, como ora se trata, de gastos a título de conservação, indevida a glosa efetuada. Aceitando, para argumentar, que não se aceita a argumentação expendida, caberia, também nesse caso a glosa de somente o valor proporcional à parte depreciada dos bens.

Finalmente, no que pertine à questão de omissão de receita de correção monetária, lembrou a impugnante o entendimento que vem sendo mantido pelo Primeiro Conselho de Contribuintes acerca do assunto, transcrevendo a ementa do Acórdão nº 103-7.878, de 17.03.87, in verbis:

"IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - SALDO CREDOR - A tributação de parcelas ativáveis, por terem sido indevidamente registradas como despesas, exclui a tributação sobre o saldo da correção monetária calculada como se os bens tivessem sido contabilizados no ativo permanente."

E, assim, pediu a decretação da improcedência do Auto quanto aos aspectos acima salientados.

Instado a se manifestar, a Fiscalização observou que no Termo de Encerramento de Ação Fiscal e Constatação os fatos forem descritos com a indicação das normas infringidas, dentre as quais o art. 14 da Lei nº 6.099/74 e o art. 10 da Resolução BCB 351/75, que procuraram estabelecer uma correspondência aproximada entre o valor amortizado do preço de aquisição e o prazo de vida útil do bem objeto de arrendamento mercantil. A fixação prévia de um valor residual diminuto, assim como o arrendamento por um prazo muito inferior ao tempo de vida útil do bem, torna irrefutável a caracterização de venda e compra a prazo.

Em relação aos gastos com ativo imobilizado e dedu-

B. A

zidos como despesas operacionais, ressaltou o seguinte:

- a) Nota Fiscal 5509: o veículo, conforme apurado, foi vendido, razão pela qual essa parcela deve ser excluída da tributação;
- b) Nota Fiscal 22677: procede a alegação do contribuinte no sentido de que os gastos foram indenizados pelo causador do acidente e oferecidos à tributação, com o que não houve dano ao Fisco;
- c) quanto às demais despesas, são ativáveis para depreciação futura, nos termos do art. 227, "u", do RIR/80.

Salientou, ainda, no tocante ao pleito da contribuinte de considerar o tratamento fiscal de ativação proporcional dos gastos em relação à parte depreciada, não ter ele lugar depois de instaurado o processo de lançamento de ofício, já que a opção deve ser exercida espontaneamente, antes de qualquer ação fiscal.

Finalmente, propôs a manutenção do lançamento em relação à omissão de receita de correção monetária, citando o Acórdão nº 101-74.255/83.

A decisão de primeiro grau assim se encontra ementa da:

"IRPJ - Custos ou despesas operacionais - a arrendamento mercantil. A fixação do valor residual no valor simbólico de 1% do custo original, quanto o contrato de arrendamento mercantil fixar prazo de duração do acordo por tempo muito inferior à vida útil do bem transforma esse contrato em compra e venda a prazo, devendo as prestações pagas e de duzidas do lucro serem oferecidas à tributação. Os dispêndios efetuados na aquisição de bens e serviços destinados ao ativo fixo da empresa, em reparos de veículos (aquisição de cabinas, recondicionamento de motores e isolamento térmico de carrocerias frigoríficas), cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, devem ser capitalizados para posterior depreciação. Excluem-se do lançamento, despesas indedutíveis recuperadas por receitas de i-

ACÓRDÃO Nº 101-77.767

qual valor. Impugnação tempestiva. Lançamento par
cialmente procedente."

Em suas razões de decidir, o Julgador de primeiro ' grau acentuou que não houve descumprimento do que estabelece o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 ou mesmo o art. 142 do CTN, uma vez que constou do Auto de Infração impugnado o art. 10 da Resolução BCB 351/75. De outro lado asseverou que a fixação prévia de um valor re residual diminuto para um prazo contratual muito inferior ao de vida útil do bem enseja a caracterização de uma operação de compra e venda a prazo, com o que os valores dispendidos deveriam ser contabilizados como de bens integrantes do ativo. Igualmente recordou o entendimento que vem preponderando na jurisprudência desse Colegiado.

De outro lado, acolheu a observação da Informação Fiscal quanto à exclusão das duas notas fiscais mencionadas, mantendo a autuação quanto as demais pelos mesmos motivos expendidos na aludida manifestação.

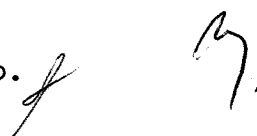
Igualmente, asseverou que o tratamento previsto no Parecer CST 22/87 é opcional, desde que seja exercido antes do início dos trabalhos da Fiscalização; razão por que rão se poderia acoher a pretensão da empresa impugnante.

De outra parte, decidiu manter a tributação por omissão de correção monetária pela não ativação dos valores erroneamente contabilizados como despesas operacionais, com base no disposto no art. 347, I, "a", do RIR/80.

Isto, posto concluiu por dar parcial provimento à impugnação da contribuinte, para excluir da tributação as glosas referentes às notas fiscais já mencionadas, mantendo no mais a ação fiscal.

Intimada da decisão de primeiro grau em 18.02.88, a contribuinte interpôs recurso a este Conselho em 16.03.88, renovando os mesmos argumentos da impugnação.

É o relatório.



ACÓRDÃO Nº 101-77.767

V O T O

Conselheiro JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, Relator:

O recurso foi interposto com guarda do prazo de trinta dias, estabelecido pelo art. 33 do Decreto nº 70.235/72, razão por que é de ser conhecido.

Em preliminar, a recorrente argui a nulidade do Auto de Infração, por inobservância do art. 10 do aludido Decreto nº 70.235/72, uma vez que os dispositivos invocados pela Fiscalização (arts: 93, 235, §§ 1º, 3º e 4º, 289 e 387, I, do RIR/80) não amparam a desclassificação dos contratos de arrendamento mercantil para de compra e venda a prazo.

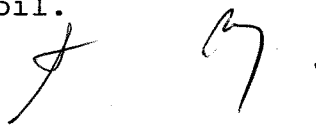
No particular, como enfatizado no relatório, houve glosa de despesas havidas com contratos dito de arrendamento mercantil, pois o valor residual ínfimo estabelecido revelou existir, na realidade, contrato de venda a prazo.

No entanto, a preliminar suscitada, a rigor, confunde-se com o próprio mérito. Na verdade, alega a contribuinte que a ação fiscal se deu ao arrepio da lei, daí porque não se mencionou qual a disposição de lei que fixaria o valor residual garantido mínimo apto a impedir a desclassificação ao arrendamento mercantil.

Dessa forma, a meu ver não procede a preliminar levantada, até porque os fatos ensejadores da autuação estão claramente descritos, não havendo como se alegar com a existência de cerceamento de defesa.

Rejeito, pois, a preliminar.

No mérito, a primeira questão que se apresenta é referente a desqualificação de contrato de arrendamento mercantil, porque o valor residual garantido estabelecido é ínfimo se comparado com o valor residual contábil.



ACÓRDÃO Nº 101-77.767

O tema não é novo, sendo vários os pronunciamentos' deste Colegiado a respeito do assunto. Reporto-me as considerações que, expendi em outra oportunidade, em voto que faço anexar ao presente.

(Lê voto anexo).

A outra questão de mérito trazida a debate, atine a gastos com ativo imobilizados deduzidos como despesas operacionais. Observou a interessada, o seguinte:

NF 23.676 -

Na forma do Parecer Normativo 22/87 caberia ativar tão somente o valor proporcional à parte depreciada das peças substituídas.

NF 31795

O gasto, conforme a nota fiscal, refere-se a me-ro conserto. Caberia, no entanto, tão somente glosa propocional, conforme o Parecer Normativo 22/87.

NFs relativas ao ano de 1985

As notas fiscais referem-se quase totalmente a gastos para manter em condições eficientes de uso car-rocerias isotérmicas utilizadas nos veículos. Os gastos foram com mera conservação, sendo indevida a glosa. Ad argumentandum, se mantida a glosa, dever-se-ia aplicar o tratamento previsto no PN/CST 22/87.

Em relação à primeira nota fiscal, trata-se de aquisição de cabine de caminhão não tendo a Fiscalização se aprofundado no sentido de demonstrar o efetivo aumento de vida útil do bem. E, realmente, verificando-se o teor da aludida nota fiscal, vê-se cuidar-se de aquisição de uma cabine ct-19 completa, no montante de Cz\$ 18.371,97 (em valores monetários da época Cr\$ 18.371.974). A troca de cabine do caminhão não aumenta, por si só, em mais de um ano a vida útil do bem.



ACÓRDÃO Nº 101-77.767

No tocante à nota 31.795 (fls. 73), diz a recorrente tratar-se de peças destinadas a conserto. E, com efeito, examinando-se o tipo de peças adquiridas, não se pode admitir sejam elas aptas a aumentar em mais de um ano a vida útil do bem. Além disso não há indicações de que todas os bens ali relacionados tenham sido empregados em um só veículo, considerando-se isoladamente as peças adquiridas somente duas delas passam do valor de Cr\$ 172.000, estabelecido pelo Decreto-lei 2.182/84, art. 2º (cabeçote e bocal). Desta forma, entendo que não deve ser mantido esse item (Cr\$ 2.756.978).

No tocante às notas fiscais atinentes ao ano-base ' de 1985, (fls. 77/94) referem-se elas a reparos em carretas isotérmicas prestadas por ICCAP, concessionária Rondon, e RS-Indústria e Comércio de Fiber Glass. As notas fiscais apresentadas não permitem, por si só, saber-se qual o tipo de serviço feito. A descrição feita nas notas muitas vezes, é genérica, tais como "mercadoria aplicada conf. Ordem de Serviços", sem se esclarecer qual mercadoria seria e la.

A fiscalização não solicitou à requerente quaisquer esclarecimentos a respeito do tipo de mercadoria utilizada ou a espécie de serviço prestado. Daí porque entendo que não deve ser mantida autuação fiscal quanto a esta parte. Frise-se que sequer foi salientado qual o aumento de vida útil do bem.

Desta forma entendo que deve ser provido o recurso para excluir da tributação os valores de Cr\$ 21.128.952, no exercício de 1985, e Cr\$ 224.729.106, no exercício de 1986.

Em relação ao item "correção monetária do ativo omitida" merece provimento, por dupla razão. Primeiro porque insubsistente os valores ativáveis. Segundo porque, mesmo se assim não fosse, restaria a aplicação da jurisprudência, segundo a qual a glosa de despesas na aquisição de bens que, na realidade deveriam ser ativados, não enseja o lançamento do tributo por omissão de correção monetária.



Acórdão nº

V O T O

Conselheiro JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, Relator:

Ao ver da Fiscalização e da decisão recorrida dois fatores teriam descaracterizado a operação de arrendamento mercantil: o pequeno valor residual (1% do valor total) e a circunstância de que nas primeiras contraprestações foi pago quase a totalidade do preço devido.

Já a requerente sustenta que a variação das contraprestações não acarretou nenhum prejuízo ao Fisco, já que tomadas exercícios a exercício distribuíram-se elas de forma equitativa. ' Por outro lado, aduz a lei não estabeleceu nenhuma exigência no sentido de que as contraprestações fossem uniformes ou que o valor residual fosse fixado em valor expressivo.

Para a caracterização do contrato de leasing não basta somente a forma, mas é necessário que igualmente em sua essência também corresponda àquele tipo de negócio jurídico.

O traço distintivo do contrato de "leasing", sem dúvida, é a possibilidade que se cria para o arrendatário de dispor de equipamentos modernos e caros sem imobilização de consideráveis recursos próprios. FÁBIO KONDER COMPARATO acentua a respeito que:

57

f

"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 indicações técnicas que ele próprio fornece e que lhe dê em seguida em locação por um prazo determinado, ao cabo do qual o empresário tem a 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 arnotizável com o próprio lucro 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".

Também o emérito Professor ARNOLDO WALD, in "Noções Básicas de "Leasing" destaca que:

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

Desta maneira, verifica-se que o contrato de arrendamento mercantil tem esse traço característico: o de possibilitar o acesso a equipamentos sem necessidade de alocação de grandes somas de recursos.

Ora, examinando-se o contrato controvertido neste processo vê-se logo que foge ele às características do "leasing", tanto porque o pagamento do preço se deu quase integralmente logo nos primeiros meses de vigência do ajuste, como também pelo reduzi do valor residual fixado.

Assim, não se pode afirmar que a operação encetada teve como objetivo proporcionar à empresa recorrente a aquisição.

17

de equipamento sem oneração de volumosos recursos. Na verdade, observa-se, até porque foi expressamente declarado, que o objetivo maior da opção pelo tipo de negócio jurídico foi o de colher benefícios fiscais destinados aos contratos de "leasing". A acolhida, no entanto, de tal procedimento importaria, sem dúvida, em grave distorção da lei.

De outra parte, peço vênia para me reportar a magistral voto do eminente Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, proferido no Acórdão nº 101-77.016, a que aderi, e que em seu ponto fulcral assim está lavrado:

"Sob a ângulo de pagamentos mensais, correspondidos por valores retilíneos das contraprestações devidas pela arrendatária, conquanto seja certo não haver, no ordenamento jurídico, uma regra fechada e mesmo observar-se frente à fórmula estabelecida no item 7 da Portaria MF nº 564, de 03.11.1978, uma variável curva descendente no cálculo dos valores das prestações, sendo até possível depararem-se, no confronto fático de cada caso, situações que justifiquem uma variação lógica no valor das contribuições durante o prazo do contrato, em virtude das características e do uso dos bens arrendados, capaz de razoabilizar uma perda considerável no valor residual, compensada por um maior encargo no valor do primeiro lote de prestações, que venham cobrir o declínio das últimas, não se pode, porém, oferecer abrigo, legal-tributário, a anomalias, como as da espécie dos autos, em que, em média, as doze primeiras prestações atingiram, faixa de 80% (oitenta por cento) do custo definitivo dos bens, numa inegável contrariedade aos pressupostos do arrendamento mercantil, que se assenta na filosofia ou da falta de capital de giro, ou da impossibilidade, ou, ainda, da inconveniência de reduzi-lo de um mais bem adequado emprego no desempenho da atividade própria. Tal desproporção descaracteriza o arrendamento mercantil, principalmente perante o inexpressivo valor residual, revelando-se que ele apenas tomou as vestes de formalismo contratual, como o ir-recomendável uso da forma pela forma, para tão-somente servir como instrumento de economia do tributo.

Trata-se de procedimento fiscal correto na aplicação das normas tributárias do artigo 235, e seus parágrafos, do RIR/80 (art. 11, e §§, da Lei 1

3

nº 6.099/74), porquanto os efeitos econômicos dos fatos prevalecem sobre a forma jurídica de que estes se revestem, contratualmente, e, na hipótese, em face do disposto nos §§ 2º e 3º do citado art. 235, o total desembolsado é que constituirá o custo do bem, não tendo cabimento a separação dos custos financeiros. Há, portanto, norma particular expressa, no sentido de considerar no total das contraprestações os encargos financeiros como integrantes ao custo de aquisição do bem.

Imune de dúvida de que os fatos não podem prevalecer na forma como são indicados, quando revelada a imagem de um fenômeno psicológico, abstrato e interno, que os controverte em seus primórdios, pois a eficácia do direito depende sempre da prova dos fatos que lhe servem de base e não é apenas o uso da forma pela própria forma, a dar vestimenta externa aos fatos, que vai assegurar aquela eficácia.

Ora, se o tratamento jurídico-tributário deferido às operações de arrendamento mercantil se liga ao pressuposto da impossibilidade e ou inconveniência de imobilizar-se capital de giro na aquisição de bens, não desviando a arrendatária recursos de um mais bem apropriado emprego deles no desempenho de suas atividades, lógica evidentemente não há para quem, já no primeiro ano do contrato, pagando 80% (oitenta por cento) do total das prestações, dependia, a toda prova, de contratar um arrendamento assim formalizado.

A desproporcionalidade do desembolso das prestações iniciais evidencia com todo o relevo que a operação foi ilusoriamente formalizada em arrendamento mercantil para, por um lado, auferir o benefício fiscal da dedução de um volume grande de dispêndios, como despesas operacionais e não como aquisição de bens, como de fato é, e para, por outro lado, evitar os efeitos, decorrentes do crédito da correção monetária incidente sobre a aquisição da propriedade de bens que se classificam no ativo permanente do balanço patrimonial. Tal desproporcionalidade, além de controverter a filosofia da impossibilidade de dispor de capital de giro ou da inconveniência de não lhe dar aproveitamento integral dos recursos nos objetivos específicos das atividades exploradas, constitui inegável subversão aos princípios contábeis e fiscais que regulam a apuração do resultado do exercício."

E continua adiante

"As circunstâncias relevantes como até aqui

7.

se têm examinado, de modo abrangente, o aspecto objetivo do "leasing", embora até mesmo a independência da natureza jurídica do contrato, ajudam a analisar cada operação na medida em que a característica mercantil do negócio contratado propende a desmascarar uma compra e venda a prestação, procurando-se impressionar o contrato com as aparências de um arrendamento mercantil em consonância com a lei, como se direito fosse a mesma coisa que formalismo contratual. Isto se torna irrefutável, sobretudo em razão da promessa sinalagmática de venda ocorrente desde o início do contrato, deixando a transferência do domínio sobre o bem condicionada ao exercício da opção de compra por parte do arrendatário. Em ser assim entendida, a operação se despega do jogo do seu esconderelo, se ao sair do estabelecimento da empresa de "leasing" o bem se destina ao comércio, em virtude da venda contratada, com preço e momento certo de, sob condição potestativa, exercer o "arrendatário" (entre aspas) a opção de compra por valor residual ínfimo. Dúvida não há de que, se isso assim ocorre, por detrás do negócio mercantil se está, em realidade, encobrendo, só e tão-só, uma operação de financiamento de compra a prazo, e não se realizando uma locação de coisa ou bem. O necessário é, portanto, não se levantar o véu da operação que, desde o seu início, oculta uma compra e venda revelada em estabelecer-se um preço residual vil.

Sob o mirante do valor residual, FÁBIO KONDER COMPARATO comenta que a existência de uma promessa unilateral de venda por valor residual previamente fixado, desde o início do contrato, ao lado da relação locatício de coisa, torna irretróquível a descaracterização do "leasing" para mera locação ou venda a crédito (Enciclopédia Saraiva, vol. 19, pág. 390).

Ademais, não é porque o contrato tome as roupagens de "leasing", e só por isso, que a dupla destinação ("renting" ou "leasing" operacional) deixa de caracterizar, como coisa vendida, os bens negociados sob a forma disfarçada de arrendamento mercantil. É sobretudo a natureza do bem a par de sua destinação ou utilização que se define o caráter da operação, pois, em relação a esta, há de se ter em vista a comutatividade peculiar em descaracterizar-lhe a feição de "leasing", contemplado pela Lei nº 6.099/74, a insignificância de um valor residual baixo.

Não se olvide que nem só nos grandes princípios o sistema jurídico-legislativo, regulador do arrendamento mercantil, encontra firmeza em seus

7.

preceitos normativos, pois também princípios menores o infra-estruturam. E tanto mais consistente se torna o sistema, quanto mais a firmeza do princípio menor ostenta a segurança dos princípios maiores. Se assim não fosse, difícil não seria fazer o artificialismo da operação prevalecer sobre a essência da matéria.

Seria ingenuidade admitir-se que, em face das disposições do artigo 5º da Lei nº 6.099/74, o arrendatário iria restituir o bem ou renovar o contrato, e não exercer a opção de compra, frente à pequenez de um valor residual a ser despendido. É de notar-se que o valor residual é pequeno e grande o contrato de "leasing" pelo volume das contraprestações pagas, no prazo de sua vigência, porque correspondidas por um total muito superior ao custo de aquisição do bem e, contudo, toda a grandeza do formalismo em que se firmou o instrumento contratual está-lhe impedindo de tornar a operação na modalidade de "leasing", sujeito ao tratamento tributário diferenciado, pela pequenez do resto a pagar como preço pela opção de compra. Ninguém, após despendendo uma enormidade soma de dinheiro, teria tal despreendimento a ponto de deixar escapar a oportunidade de adquirir a propriedade do bem, faltando tão pouco para inteirar-se o preço de compra, a menos que ele se contemple em estado de interdição. Lembrança de uma luta entre o gigante (as contraprestações) e o anão (o valor residual). E mesmo que, frente ao diminuto valor residual, reduzidíssimo, se venha alegar que o bem não foi vendido ao arrendatário, mas a um terceiro, como pode acontecer, é porque, às ocultas, outro negócio se fez entre o arrendatário e o terceiro, como consequência lógica.

A fixação de um valor residual mínimo é uma evidência a caracterizar uma compra e venda. Nem se argumente com o princípio da autonomia da vontade, para se dizer que nada obsta em a arrendatária renunciar ao seu direito de opção de compra e vai renovar o contrato ou devolver o bem à sociedade de "leasing". Acontece, porém, que a opção só se exercerá por ocasião do término do contrato, mas a contratação prévia do valor residual mínimo, insignificante, simbólico, por exemplo, igual a 1% (um por cento), ou a Cr\$ 1 (um cruzeiro), revela que a opção de compra foi feita no início do contrato, o que, nos termos do artigo 10, e seu parágrafo único, da Resolução BCB nº 351, de 17.11.1975, deixa caracterizada uma operação de compra e venda e não de arrendamento mercantil

7.

Por outro lado, há de considerar-se o fato econômico que o valor residual inexpressivo faz sobressair com o retorno de capital, quando o contrato de "leasing" estabelece prazo inferior ao de vida útil do bem, objeto da operação.

Para mais bem compreender-se o problema, veja-se que, nos contratos de arrendamento, a fls. 34/41, com prazos de vigência por 2 (dois) anos, se fixou, como preço para a opção de compra, o valor residual de apenas 1% (um por cento) do valor original do bem, ou Cr\$ 1,00 (um cruzeiro), conforme se indica no quadro do valor residual previsto. Tendo o equipamento, constante dos documentos anexos como objeto da operação, vida útil por 5 (cinco) anos, o sistema provoca, ante a inexpressividade da bagatela do resíduo, uma superdepreciação do bem. O retorno de capital se dá em dois anos, enquanto que se ele fosse recuperado através da formação de quotas de depreciação, teria de vencer o prazo de cinco anos, isto sem contar os efeitos da insuficiência feita ao crédito da conta de correção monetária, por se ter deixado registrado o bem em conta classificada no ativo permanente do balanço patrimonial.

Na forma como se encontra estabelecido no contrato, o valor de 1% do custo original do bem, ou Cr\$ 1,00 (um cruzeiro) por si só, representa valor simbólico, ou valor de memória, ou qualquer outra coisa, mas valor residual, efetivo ou contábil, de fato, não é. A expressão monetária falta representatividade para o valor que o bem ainda deverá possuir, ao final da duração do contrato.

O valor residual inferior ao valor de mercado não descaracterizaria, isoladamente, o contrato de "leasing", mas na hipótese dos autos, se fixou valor residual simbólico, em virtude de ter o contrato de arrendamento duração por tempo muito inferior ao de vida útil do bem, objeto da operação.

Na hipótese de arrendamento de bens, que tenham prazo estimado de vida útil em certo número de anos, se o contrato de arrendamento tiver o mesmo prazo de duração dos bens, poder-se-á estipular um valor residual inexpressivo, isto por que o custo de aquisição, na arrendadora, estará, normalmente, todo depreciado, com o valor contábil igual a zero, portanto. Não há, porém, na hipótese dos autos, diferença alguma entre o arren

7.

damento, como foi contratado, e uma operação comum, reconhecida como financiamento com correção monetária prefixada.

O argumento de beneficiar-se o fisco com dupla incidência tributária do imposto de renda por declarar-se que se o valor constitui receita para a empresa arrendadora, importa em despesa para a outra, ou seja, na arrendatária que suportou o encargo das contraprestações, é um iditot que pode impressionar ao raciocínio desavisado, mas não implica no relevo que a defesa pretende emprestar-lhe.

A dupla incidência tributária, a bitributação, somente ocorreria se os efeitos da cobrança do imposto incidissem sobre o patrimônio da mesma empresa. Os fatos econômicos são distintos e autônomas, as empresas. Numa das empresas glossou-se a dedução pelo disfarce da despesa, mas tal fato não resulta em desconsiderar-se a receita que a outra empresa obteve. A glosa de despesas, que provocam exacerbações às disposições legais e por isso tenham os seus valores submetidos ao gravame do tributo, não enreda a idéia de dupla incidência do imposto de renda, pelo fato de constituírem esses valores receita de outra empresa.

Entendendo a defesa por incabível a presente exigência sob o argumento de que as importâncias lançadas como despesa na arrendatária, constituíram receita na empresa arrendadora e, sob essa ótica argüir que a glosa da despesa implicaria em dupla incidência tributária, cabe dizer:

- em primeiro lugar, que a dupla incidência tributária no sentido de se ter a mesma verba submetida duas vezes à tributação, somente pode ser assim considerada, independentemente de qualquer norma legal estabelecer regras expressas, se o ônus do tributo for suportado pela mesma pessoa jurídica, o que não é o caso;
- em segundo lugar, que a legislação fiscal se alheia a esses fatos, por motivo de ser inviável determinar em que montante exato uma verba desembolsada por uma pessoa jurídica sofrerá incidência do tributo da mesma natureza em outra pessoa jurídica, pois nesta aquela verba pode

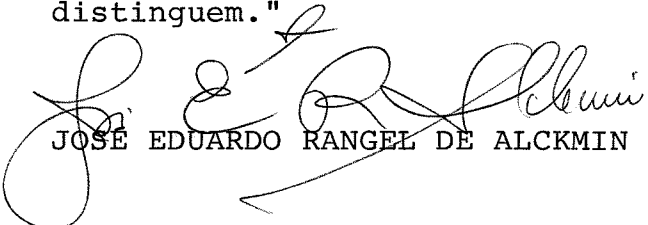
7

Acórdão nº

ser aplicada na produção de bens, cuja receita não seja tributável, ou até sujeitar-se a outras causas ou circunstâncias sobre a qual não redundar tributo algum;

- em terceiro lugar, que legislação de regência do imposto de renda somente exclui a incidência tributária sobre os lucros apurados e regularmente distribuídos entre pessoas jurídicas, nos casos em que expresamente indica, e esta não é a espécie dos autos."

Não há, portanto, como se falar em dupla incidência tributária, ou seja, em bitributação desses fatos situados em patrimônios e personalidades jurídicas que se distinguem."


JOSE EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN - RELATOR. 