



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 12 de julho de 1988

ACÓRDÃO Nº 101-77.850

Recurso nº 92.599 - IRPJ - EXS: DE 1983 a 1986

Recorrente RÚSTIKA - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA.

Recorrid DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM PRESIDENTE PRUDENTE (SP)

IRPJ - ARRENDAMENTO MERCANTIL - DESCARACTERIZAÇÃO PELA FIXAÇÃO DE VALOR RESIDUAL SIMBÓLICO.

Tendo sido fixado valor residual meramente simbólico, evidencia-se que o contrato dito de arrendamento mercantil na realidade revela operação de compra e venda a prazo.

Recurso a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RÚSTIKA - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira 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.

Sala das Sessões (DF), 12 de julho de 1988

URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE

JOSÉ EDUARDO BANGEL DE ALCKMIN

- RELATOR

MARCO ANTONIO MENEGETTI

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 15 SET 1988

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CEL-

SO ALVES FEITOSA, CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA, RAUL PIMENTELe ARY TORI-
BIO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10835-000.718/87-99

RECURSO Nº: 92.599

ACÓRDÃO Nº: 101-77.850

RECORRENTE: RÚSTIKA - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA.

R E L A T Ó R I O

O Termo de Encerramento de Ação Fiscal e Constatação de fls. 94, ao qual se reporta o Auto de Infração de fls. 99/99v, faz a seguinte narrativa dos fatos ensejadores da ação fiscal:

"Glosa de 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 artigo 1º do Regulamento anexo à Resolução do B.C. nº 351 de 17-11-75, que disciplina as operações de arrendamento mercantil.

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.

[Assinaturas manuscritas]

Acórdão nº 101-77.850

Conseqüentemente, o contribuinte apropriou as despesas e/ou custos 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 em 26.06.87, a empresa autuada formulou impugnação, mediante petição que se encontra acostada às fls. 103/117, protocolizada em 24-07-87. Nela sustenta a interessada que todos os contratos de arrendamento que originaram o Auto de Infração, os quais continham a cláusula da opção de compra, exercida no final do ajuste. Assim, não houve qualquer violação do preceito da Lei nº 6.099/74, sendo de se salientar que o próprio Auto não mencionou qual teria sido o dispositivo legal infringido.

Acentuou que a Fiscalização de certa forma parece legislar em causa própria, pois nem a Lei nem o Conselho Monetário Nacional fixam valor que devam ser estabelecidos por ocasião da opção de compra no arrendamento mercantil. A fixação desse valor para mais ou para menos não traz qualquer consequência financeira ao recolhimento do imposto sobre a renda, em virtude do disposto no art. 14 da Lei de regência.

Igualmente destacou o entendimento doutrinário a respeito do assunto, citando conhecido Parecer do eminente Professor ARNOLDO WALD.

Lembrou, de outra parte, o Parecer CST/SIPER nº 1.579, de 06-07-83, e da resposta fornecida pelo Banco Central à consulta formulada pela Associação Brasileira das Empresas de Leasing - ABEL, ambas favoráveis ao entendimento defendido pela impugnante.

E, em conclusão, sintetizou sua linha de argumentação, conforme segue:



"a) não há proibição legal ou regulamentar;

b) não se aplicam ao leasing as disposições do regulamento do imposto de renda que incidem sobre a locação seguida de compra e venda, em virtude da natureza financeira do arrendamento mercantil e de sua existência como contrato típico, nominado e autônomo;

c) a própria Lei admite que, no caso de venda por preço inferior ao valor residual contábil, a única sanção aplicável é a não computação do prejuízo pela empresa arrendadora, para fins de imposto de renda, não se descaracterizando a operação de arrendamento mercantil;

d) somente nos casos previstos legalmente é que pode ser descaracterizado pelo Fisco ou pelas autoridades monetárias o contrato de arrendamento mercantil, o que não ocorre no caso presente;

e) ocorre uma verdadeira substituição tributária, pois o que é despesa na Arrendatária corresponde a uma receita na Arrendadora e que, se o imposto é menor naquela, conseqüentemente é maior nesta;

f) há autorização legal e regulamentar à livre estipulação do valor residual garantido, razão pela qual qualquer ato que tenha por fim limitá-lo ou determiná-lo implica em afronta ao princípio constitucional da liberdade contratual consagrado no § 2º do art. 153 da Constituição Federal;

g) a Lei nº 6.099/74, e as normas regulamentadoras do arrendamento mercantil, autorizam, indubitavelmente, a livre estipulação do valor residual garantido, não apenas ao autorizar que esse assuma qualquer valor, inclusive o de mercado, como também ao prever o tratamento tributário aplicável às sociedades arrendadoras, na hipótese em que o preço fixado para o exercício da opção de compra seja inferior ao valor contábil do bem."

Instada a se manifestar, a Fiscalização ressaltou ser improcedente a alegação de não identificação satisfatória dos preceitos legais infringidos, pois no Termo de Encerramento de Ação Fiscal e Contestação, de fls. 94/96 estão narrados os fatos em como indicadas as normas infringidas consubstanciadas no elenco de dispositivos citados em combinação, entre os quais o art. 10 da Resolu-

17.

Acórdão nº 101-77.850

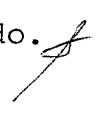
ção nº 351/75 do Banco Central do Brasil, que traduz a vedação inser_ ta no art. 14 da Lei nº 6.099/74. Este último denota claramente que o legislador procurou estabelecer uma aproximação entre o valor amor_ tizado do preço de aquisição e o prazo de vida útil do bem objeto do arrendamento mercantil. Nesse sentido, a fixação prévia de um valor residual diminuto, em contrato de arrendamento mercantil com prazo muito inferior ao de vida útil do bem, torna irrefutável a afirmati_ va sobre a ocorrência de operação de compra e venda a prazo.

Acrescentou, ainda, que o art. 193 do RIR/80 veda dedução como despesa o custo de aquisição de bens do ativo permanen_ te, enquanto o art. 235 e §§ do mesmo Regulamento autorizam a cobran_ ça de imposto sobre as quantias deduzidas como arrendamento mercan_ til, quando a aquisição de bens é feita em desacordo com a Lei nº 6.099/74. Também o art. 387, I, autoriza a inclusão no lucro real dos valores deduzidos na apuração do lucro líquido indevidamente.

Asseverou, ademais, que a despeito de aspectos dou_ trinários a respeito da natureza do leasing, de fato a matéria se apresenta como de natureza financeira e como tal exige disciplinamen_ to por parte do Banco Central que atenda a sua política relativa ao mercado de capitais. Do ponto de vista fiscal, contudo, não seria justo que um contribuinte pudesse deduzir num espaço de tempo curto quase a totalidade do valor do bem objeto de contrato de arrendamen_ to mercantil, através de contraprestações pagas e ante o diminuto va_ lor residual garantido, sabendo-se que geralmente os bens têm vida útil estimado em 5 ou 10 anos.

Nesse sentido observou que a Portaria M.F. nº 140/ 84, em seu item II, não permitiu que fossem computadas na determina_ ção do lucro real as parcelas de antecipação do valor residual garan_ tido. Daí, a razão dos cálculos, com base na Portaria M.F. nº 564/78, do valor residual atribuído para comparação com o valor residual ga_ rantido.

Isto posto, e acentuando o entendimento prevalente na jurisprudência administrativa, a Fiscalização opinou pela manuten_ ção do Auto impugnado.



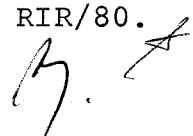
Em razão de incorreção no crédito tributário lançado, procedeu-se à retificação do Auto de Infração, dando-se ciência à contribuinte em 16-12-87. Em 13-01-88 a empresa ratificou os termos de sua impugnação, bem como requereu juntado ao processo de ofício do Banco Central no qual se esclarece que não há qualquer vedação a que o valor residual garantido venha a descaracterizar o arrendamento mercantil.

Novamente chamada a se pronunciar, a Fiscalização reportou-se às considerações anteriormente expendidas.

A decisão de primeiro grau porta a seguinte ementa:

"IRPJ - A fixação de valor residual insignificante ou simbólico para Contrato de Arrendamento Mercantil com prazo de duração de tempo muito inferior ao de vida útil do bem, transforma esse contrato em compra e venda a prazo, devendo as prestações pagas e deduzidas do lucro serem oferecidas à tributação. Impugnação tempestiva. Lançamento procedente."

Fundamentando seu decisório, o Julgador de primeiro grau afirmou que a atribuição de valor residual de 1% do custo dos bens, para contratos com prazo de duração de 24/36 meses, quando a vida útil do mesmo é de 60/120 meses, respectivamente, acarreta um diferencial muito grande em relação ao valor residual atribuído, conforme definido pela Portaria nº 564/78, o que descaracteriza o arrendamento mercantil. Aliás, tal discrepância, por si só, revela que a existência de opção de compra por parte da arrendatária desde o início do contrato, eis que nenhuma empresa dirigida com lisura, em tais circunstâncias, deixaria de manter o bem em seu poder. A fixação prévia de um valor residual diminuto para um prazo contratual muito inferior ao de vida útil do bem, torna irrefutável e afirmativa sobre a ocorrência de uma operação de compra e venda a prazo. O valor residual é sempre uma variável dependente da relação entre a vida útil e o valor do bem. De outro lado, o valor residual contábil na arrendadora, ao final do contrato, deverá corresponder ao custo do bem corrigido, diminuído da depreciação acumulada, conforme preceituado no art. 317, § 1º, do RIR/80.

7. 

Isto posto, concluiu restar claro que as contra— prestações do arrendamento mercantil caracterizaram pagamentos de prestações na aquisição de bens a prazo, e como tal não poderiam ser contabilizadas como despesas ou custos.

Assinalou por fim que compete ao Banco Central o controle e fiscalização das operações de arrendamento mercantil, enquanto à Secretaria da Receita Federal incumbe a fiscalização quanto a aspectos tributários. Observou também que o Parecer CST SIPR nº 1.579/83 respondeu a consulta específica de determinado contribuinte, não alcançando outras pessoas. E lembrou o entendimento que tem prevalecido em várias decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes. ' Com isto, julgou procedente a ação fiscal.

Intimada da decisão em 26-04-88, a contribuinte interpôs recurso a este Colegiado, consoante peça de fls. 157/162. Argui violação ao princípio da isonomia constitucional pelo fato de ter a decisão atacada ter declarado que o entendimento expresso no Parecer SIPR 1.579/83 somente seria aplicável à pessoa jurídica que formulou a consulta. Igualmente sustentou ter havido falta de observância ao princípio da reserva legal, quando se defendeu a tese de que o valor residual ínfimo descaracterizaria o contrato de arrendamento mercantil. A propósito citou o art. 1.122 e 1.188 do Código Civil que definem, respectivamente, o contrato de compra e venda e o contrato de locação, acentuando que o arrendamento mercantil é uma terceira e nova modalidade contratual, conforme definição constante' da Lei nº 6.099/74, consolidada pela Lei nº 7.132/83. Isto posto, volta a insistir no entendimento que não há vedação legal de livre fixação do valor residual garantido, concluindo ser de direito a decretação da improcedência da ação fiscal.

É o relatório.

Acórdão nº 101-77.850

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.

No mérito, trata-se de matéria conhecida desta Câmara, atinente à descaracterização de contrato de arrendamento mercantil por estabelecer valor residual simbólico. Peço vênias para me reportar a considerações que expendi em voto anterior, nos seguintes termos:

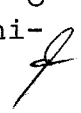
"Ao ver da Fiscalização e da decisão recorrida dois fatores teriam descaracterizado a operação de arrendamento mercantil: o pequeno valor residual (1% do valor total) e a circunstância de que nas primeiras contraprestações foi pago quase a totalidade do preço devido.

Já a Requerente sustenta que a variação das contraprestações não acarretou nenhum prejuízo ao Fisco, já que tomadas exercício a exercício distribuíram-se elas de forma equitativa. Por outro lado, aduz que 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:

"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



cas 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 amortizável 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 reduzido valor residual fixado.

Assim, não se pode afirmar que a operação encetada teve como objetivo proporcionar à empresa recorrente a aquisição de equipamento sem oneração de volumosos recursos. Na verdade, observa-se, até por que 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 vênha 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 o ângulo de pagamentos mensais, cor respondido por valores retilíneos das contra-

Acórdão nº 101-77.850

prestações 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 3.11.1978, 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 irrecomendável 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 art. 235, e seus parágrafos, do RIR/80 (art. 11, e §§, da Lei 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

B. *

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 de 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, de correntes 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 se têm examinado, de modo abrangente, o aspecto objetivo do "leasing", embora até mesmo independentemente 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 domicílio sobre o bem condicionada ao exercício da opção de compra por parte do arrendatário. Em ser assim entendida, a operação se despega do

7.

Acórdão nº 101-77.850

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 outras) 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, encobrindo, 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 irretorquível 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 ("leasing" 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 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 art. 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 pe-

7.

✓

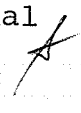
Acórdão nº 101-77.850

queno 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 art. 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.

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



Acórdão nº 101-77.850

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 no balanço patrimonial.

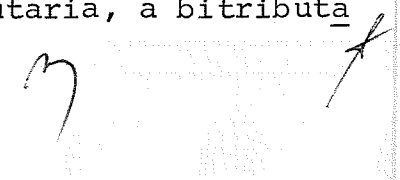
Na forma como se encontra estabelecido no contrato, o valor de 1% do custo original do bem, ou Cr\$ 1,00 (um cruzeiro) por si só, representa valor simbólico, ou valor de memória, ou qualquer outra coisa, mas valor residual, efetivo ou contábil, de fato, não é. A expressão monetária falta representatividade 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 porque 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 arrendamento, como foi contratado, e uma operação comum, reconhecida como financiamento com correção monetária prefixada.

O aumento 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 outra, ou seja, na arrendatária que suportou o encargo das contraprestações, é um dito que pode impressionar ao raciocínio desavido, mas não implica no relevo que a defesa pretende emprestar-lhe.

A dupla incidência tributária, a bitributa



ção, somente ocorreria se os efeitos da cobrança do imposto incidissem sobre o patrimônio da mesma empresa. Os fatos econômicos são distintos e autônomos, as empresas. Numa das empresas glosou-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 arguir 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 ser aplicada na produção de bens, cuja receita não seja tributável, ou até sujeitar-se a outras causas ou circunstâncias sobre a qual não redunde 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 expressamente indica, e esta não é a espécie dos autos."

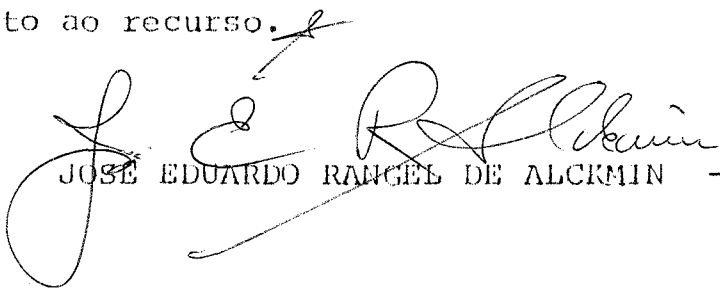
Não há portanto, como se falar em dupla incidência tributária, ou seja, em bitributação desses fatos situados em patrimônios e personalidades jurídicas que se distinguem."

7

Acórdão nº 101-77.850

Além das razões expendidas, acentuo que não vislumbro qualquer violação do princípio constitucional da isonomia. Note-se que a garantia constitucional dirige-se contra o legislador, vedando-lhe estabelecer distinções entre iguais. Diferentemente, porém, ocorre em relação aos que são investidos de competência jurisdicional, até porque, se assim não fosse, uma vez julgada determinada ação em certo sentido todas as demais que tratassem de matéria idêntica haveriam de ter o mesmo desfecho.

Desta forma, não se apresentando motivos que possam abalar convicção anteriormente firmada, meu voto é no sentido de negar provimento ao recurso.



JOSE EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN - RELATOR.

