



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS./

Sessão de...24...abril.....de 19..89....

ACÓRDÃO Nº.....101-78.516

Recurso nº - 92.832 - IRPJ - EXS: DE 1985 e 1986

Recorrente - LIANE VEÍCULOS LTDA.

Recorrid a - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM PRESIDENTE PRUDENTE (SP).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - CERCEAMENTO DE DEFESA POR TER A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU INOVADO EM RELAÇÃO AO AUTO DE INFRAÇÃO - INEXISTÊNCIA QUANDO O JULGADOR APENAS SE LIMITA A DESENVOLVER CONSIDERAÇÕES EM RAZÃO DA ANÁLISE DA IMPUGNAÇÃO. Não invocando a decisão recorrida matéria de fato ou de direito nova, mas tão somente desenvolvendo considerações em atenção aos argumentos deduzidos pela contribuinte em sua impugnação, não há de se falar em cerceamento do direito de defesa por inovação no processo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - ALEGAÇÃO DE ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO EM RAZÃO DE CISAÇÃO. De monstrada que a empresa cindida suportou integralmente os pagamentos glosados, descabe a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo.

IRPJ - CONTRATO DITO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL MAS QUE ESTABELECE VALOR RESIDUAL IRRISÓRIO - DESCARACTERIZAÇÃO. Nos termos do entendimento firmado por este Conselho, considera-se descaracterizada a operação de arrendamento mercantil se o valor residual estipulado for manifestamente irrisório. Recurso a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LIANE VEÍCULOS LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Con-

selho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as pre-
liminares arguidas e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos
termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julga-
do. *f*

Sala das Sessões (DF), em 24 de abril de 1989

URGEL
URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE

JOSE EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN
JOSE EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN - RELATOR

VISTO EM

AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS - PROCURADOR DA FAZENDA

SESSÃO DE: 22 JUN 1989

NACIONAL

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



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10835-000.739/87-69

RECURSO Nº: 92.832

ACÓRDÃO Nº: 101-78.516

RECORRENTE: LIANE VEÍCULOS LTDA.

R E L A T Ó R I O

O Termo de Conclusão Fiscal de fls. 47 narra da seguinte forma os fatos ensejadores da ação fiscal:

"quanto às despesas denominadas arrendamento mercantil, e cujos montantes nos exercícios de 1985 e 1986 foram respectivamente de Cr\$ 364.182.465 e Cr\$ 150.686.706, serão glosadas e por conseguinte adicionadas ao lucro líquido de cada exercício, por não terem cumprido os requisitos da lei de regência.

Realmente, a Lei 6099/74 bem como o Regulamento anexo à Resolução do Banco Central nº 351/75, além da Lei 7450/86 e Portaria 376/76 e 564/78, estabeleceram determinados requisitos para que um arrendamento mercantil seja efetivamente assim considerado. Caso contrário a aquisição será enquadrada como operação de compra e venda a prestação (Art.235 § 1º do RIR/80).

Sob o ponto de vista prático a exigência básica é que o valor residual estabelecido contratualmente seja o mais próximo possível do valor de mercado usado, o do bem arrendado. Empregando a terminologia da Portaria 564/78, é necessário que o valor residual, tanto o garantido como o atribuído, seja idêntico, por ocasião de sua apuração no ato de opção de compra.

Não tendo ocorrido isso, pois o preço residual foi arbitrariamente fixado no início do contrato em 1% do custo original - o que motivou valor de compra muitíssimo inferior ao valor residual atribuído - o referido contrato transformou-se de arrendamento mercantil em contrato de compra e venda a prestação, devendo, por conseguinte, as quotas pagas e

Assinatura manuscrita.

deduzidas dos lucros serem oferecidas à tributação ' (Entendimento jurisprudencial do 1º C.C. - Acórdão.. 105-0057/101-76.600, etc.).

Esclarecemos por fim que embora o exercício de 1985 não esteja sob fiscalização formal, os gastos ne deduzidos a título de arrendamento mercantil e se rão, glosados, por se referirem a contratos integra dos, bianuais, abrangentes dos exercícios de 1985 e 1986 e por isso impossíveis de serem separados.

Demonstrativo

<u>Exercício de 1985-A.B. de 1984</u>	
Glosa do arrendamento mercantil	 Cr\$ 364.182.465
<u>Exercício de 1986-A.B. de 1985</u>	
Glosa do arrendamento mercantil	 Cr\$ 150.686.706
TOTAL GLOSADO	 Cr\$ 514.869.171

Para concluir informamos que o auto de infração a ser lavrado nesta o será a título de lançamento "ex-officio", por declaração inexata, "ex vi" dos artigos 676, III, 677 e 678, III do RIR/80, advertindo que a Fazenda Nacional se resguarda nos direitos de proceder a novas verificações no exercício ora fiscalizado, caso isso seja de seu interesse."

Cientificada da exigência em 27.07.87, a empresa epigrafada apresentou impugnação fiscal, em 26.08.87, argumentando que o cerne da questão a ser elucidada repousa no entendimento de que os contrados de arrendamento mercantil firmados pela re querente resultaram descaracterizados pelo fato de preverem co mo preço residual valores equivalentes a tão somente 1% do custo original, muito diferentes do valor de mercado.

Observou que nenhum fundamento jurídico abona os ter tuosos caminhos da peça vestibular, salientando que a própria Administração Tributária já afirmou a improcedência da tese su fragada pelo Auto lavrado, assim como o Banco Central do Brasil.

Desenvolvendo suas considerações, a contribuinte adu ziu que a operação de leasing se reveste da natureza de um contrato nominado, típico, definível como consistente em "negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica na qualidade de arren dadora e pessoa física ou jurídica na qualidade de arrendatária,

7-

Acórdão nº 101-78.516

que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para o uso próprio desta. Assim, para tipificação do contrato de arrendamento mercantil, além da correspondência aos termos da definição legal acima mencionada, há a exigência de preenchimento de certos requisitos, a saber:

- a) prazo do contrato
- b) valor de cada contraprestação por períodos determinados, não supridores a um semestre;
- c) opção de compra ou renovação do contrato, como faculdade do arrendatário;
- d) preço para exercício da opção de compra ou critérios para sua determinação;

Atendidos tais requisitos, a natureza do contrato será, inexoravelmente, de arrendamento mercantil, não se podendo, sob pretexto algum, negar semelhante qualificação jurídica. Nesse sentido se o prazo do contrato é maior ou menor, se a contraprestação mensal tem tal ou qual grandeza, se a opção de compra e de tal ou qual valor, tudo isso é irrelevante para a qualificação jurídica do pacto, que é e continuará sendo sempre de arrendamento mercantil.

De outra parte, a impugnante invoca o princípio da liberdade contratual, assim como o princípio da reserva legal, para defender a regularidade do contrato firmado. Salientou, outrossim, entendimentos externados por órgãos da Receita Federal e pelo Banco Central do Brasil, no sentido de que o valor residual inferior ao de mercado não descaracteriza, por si só, o arrendamento mercantil.

Isto posto, e reportando-se a substanciosos estudos dos Professores GERALDO ATALIBA E J. CARDOSO, em que os eminentes pareceristas concluem pela não descaracterização do contrato de arrendamento mercantil.

7.

Acórdão nº 101-78.516

Instada a se manifestar, a Fiscalização prestou as informações de fls. 104/109.

A decisão de primeiro grau está assim ementada:

"IRPJ - Custos ou despesas operacionais/arrendamento mercantil. A fixação do valor residual no valor simbólico de 1% do custo original, quando o contrato de arrendamento mercantil fixar prazo de duração em tempo muito inferior à expectativa de vida útil do bem, ou for transacionado antes do encerramento desse prazo, 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."

A fundamentação do decisum está assim alinhada:

CONSIDERANDO que o valor residual enunciado nos contratos de arrendamento mercantil juntados aos autos, discrepa frontalmente da conceituação estabelecida no artigo 31, § 1º do Decreto-lei nº 1.598/77, consubstanciada no artigo 317, § 1º do RIR/80;

CONSIDERANDO que a venda do bem arrendado a prazo inferior aos 2 anos da lei transforma a transação de compra e venda a prestação mesmo o mais formalmente perfeito contrato de arrendamento mercantil;

CONSIDERANDO que a atribuição de valor residual garantido equivalente a 1% do custo dos bens, para um prazo contratual mínimo de 24 meses, quando a expectativa de vida útil é de 60 meses, gera um diferencial muito grande em relação ao valor residual atribuído consoante exigências estabelecidas pela Portaria 564/78, o que descaracteriza o arrendamento mercantil;

CONSIDERANDO que no final do contrato o bem apresenta o um valor residual proporcional à duração desse contrato, relativamente ao tempo de sua vida útil, muito superior ao 1% do custo original que foi estabelecido;

CONSIDERANDO que o valor residual contábil na arrendadora, ao final do contrato, deverá corresponder ao custo ao bem corrigido, diminuído da depreciação acumulada, conforme preceituado no artigo 317, § 1º do RIR/80;

7.

CONSIDERANDO que a empresa teria contabilizado como despesas ou custos aquilo que pela natureza dos bens adquiridos e pelos seus valores deveriam ser integrados ao ativo permanente, conforme dispõe o artigo 193, § 2º do RIR/80;

CONSIDERANDO que a Portaria MF nº 140/84, em seu item II, dispõe sobre a indedutibilidade das parcelas de antecipação do valor residual garantido na determinação do lucro real;

CONSIDERANDO restar claro que as contraprestações do arrendamento mercantil efetuadas caracterizam pagamentos de prestações por compra de bens a prazo, portanto, em desacordo com a lei nº 6.099/74, segundo preceitua o art. 235 de parágrafos RIR/80);

CONSIDERANDO que o Parecer citado pela impugnante responde consulta específica e não alcança aos demais contribuintes;

CONSIDERANDO que o entendimento sobre a matéria em exame guarda consonância com a jurisprudência administrativa firmada através de acórdãos prolatados pelas Câmaras do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdãos nºs 105-0057, 101-76.600, 101-77.234, 101-77.216, 101-77.260, 103-07.967, entre outros);

CONSIDERANDO a informação fiscal de fls. 104/109;

CONSIDERANDO tudo o mais que do processo consta;

ACOLHO A IMPUGNAÇÃO TEMPESTIVAMENTE INTERPOSTA, para rejeitar as preliminares arguidas e indeferir a quanto ao mérito, julgando procedente o Auto de Infração contestado e determinar que se prossiga na cobrança do Imposto de Renda lançado às fls. 51, mais os acréscimos legais, por infração e nos termos dos artigos 235, 289, 387, I, 645, 728, II, todos do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, Lei nº 6.099/74, artigo 10 da Resolução do Banco Central 351/75, Portaria MF 564/78, artigos 16 e 18 do Decreto-lei nº 1.967/82.

INTIME-SE a interessada para tomar ciência da presente decisão a fim de que promova o recolhimento do débito no prazo de 30 (trinta) dias, facultando-lhe, em igual período, recurso à instância superior."

Intimada da decisão de primeiro grau em 03.06.1988, a requerente interpôs recurso a este Conselho, consoante peça de fls. 150/163, suscitando duas preliminares.

3

Acórdão nº 101-78.516

A primeira refere-se a alegado cerceamento de defesa, consistente no fato de ter a Fiscalização aditado a peça vestibular, acrescentando novos argumentos à autuação, inclusive no vo enquadramento legal, sem propiciar à autuada nova oportunidade para manifestar-se quanto a esses aspectos.

A segunda, diz respeito a erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária. Alegou a recorrente que a empresa realmente autuada fora a sua antecessora - SORAUTO COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS LTDA., de que eram titulares o Sr. Chen Sheng e Sra. Chan Yie Lyu Chen, no período de celebração dos contratos de arrendamento mercantil. Por força de cisão, a empresa aludida verteu 49% de seu patrimônio para outra, denominada LOCATUR LOCAÇÃO E TURISMO LTDA., também dos mesmos sócios, os quais, posteriormente, se desligaram da SORAUTO, por cessão de quotas aos atuais sócios. Assim, espécie sequer seria cogitável a regra genérica de responsabilidade solidária, a que se refere o art. 233 da Lei nº 6.404/76. Isto posto, é manifesto que houve transmissão à LOCATUR da universalidade de direitos e obrigações atinentes aos contratos de arrendamento mercantil em comento, sejam em razão da atividade da empresa LOCATUR, seja em razão da alteração de seu objeto social.

Quanto ao mérito, realinhou os mesmos argumentos expendidos na fase impugnatória.

Vindo os autos a este Conselho, em sessão de 08 de novembro de 1988, o julgamento foi convertido em diligência, a fim de que se apurasse qual a parcela do montante glosado em relação ao período de 1986 (ano-base de 1985) foi paga após a data da cisão parcial noticiada, bem como se apresentasse relatório do apurado e fossem fornecidas informações pertinentes.

Retorna agora o processo com as informações de fls. 191/194.

É o relatório.



Acórdão nº 101-78.516

V O T O

Conselheiro JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, relator

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

Cuida-se de glosa de despesas com contraprestações com arrendamento mercantil, cujo contrato restou caracterizado como de compra e venda a prazo, tendo em vista o valor residual irrisório.

Em primeira preliminar a recorrente suscita cerceamento de defesa, porque a decisão de primeiro grau teria inovado em relação ao Auto de Infração, trazendo novos argumentos, enfoques e enquadramento diversos dos trazidos à na autuação.

Não tem razão, porém. O Termo de Conclusão Fiscal (fls. 47/48), referido no Auto de Infração (fls. 51-v), foi claro ao salientar que há exigência, estabelecida em lei, de que o valor residual estabelecido seja o próximo possível do valor do mercado do bem arrendado. Alude, ainda, que o fato de o valor residual reduzido (de 1%) revela a natureza de compra e venda da operação.

A Informação Fiscal e a decisão de primeiro grau limitaram-se a seguir o mesmo diapasão, reafirmando as razões ensejadoras da ação fiscal, ressaltando o ínfimo valor residual.

Colham-se as seguintes passagens da informação:

"a legislação exige preço para exercício da opção de compra ou critério para sua determinação, aproximada das condições reais de mercado";

"o Fisco não exige que o valor da transação tenha de ser especificamente o de mercado, dada a fluidez desse valor, mas digo que se aproxime dele e que torne a transação e respectivo registro o mais próximo possível da realidade regional";

7,

"aceitar as pretensões do autuado é instalar o arbítrio formalístico nos atos jurídicos e descaracterizá-los monetariamente, em prejuízo não só do Fisco, mas também de terceiros";

De outra parte, a Fiscalização refere-se ainda à impossibilidade de aceitar-se o argumento de validade externa do contrato, uma vez que restou evidenciada que a vontade real dos signatários dos contratos não foi a de estabelecer arrendamento mercantil, mas sim de uma compra e venda a prazo. Mas não há dúvida que tal consideração se baseou, igualmente, no pequeno montante ao valor residual.

A decisão de primeiro grau por seu turno, limitou-se a repetir os aludidos argumentos. Portanto, improcede a preliminar suscitada.

No que tange à segunda preliminar, a diligência feita por proposta desta Câmara esclareceu que:

"Na realidade, a própria empresa cindida, agora com a denominação de LIANE VEÍCULOS LTDA, apresentou declaração anual, rotineira, englobando todo o período-base de 1985 (fls. 15/25), deduzindo de sua receita toda a despesa com os contratos de leasing, o que significa que a decisão parcial, pelo menos do ponto de vista fiscal, ficou apenas no papel".

E adiante:

"Os bens vertidos não se constituem em veículos usados, objetos dos contratos inquinados (Declaração de fls. 183/184). Realmente, conforme se deduz de um simples confronto da lista de itens mencionada às fls. 164, verifica-se que uma pequena parte, Cr\$ 38.945,000, é constituída de veículos, e que os mesmos não eram objetos de contrato de arrendamento mercantil, mas sim veículos usados, adquiridos de terceiros (fls. 186/190). A maior parte desses itens compunha-se de objetos não passíveis de arrendamento (Valores a receber, imóveis não operacionais e Estrutura Metálica) restando apenas o item Máquinas e Equipamentos, cujo arrendamento nunca foi ventilado.

Em suma, nenhum dos bens cindidos foi objeto de leasing e, por conseguinte, não poderia a nova empre

7.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 10.835-000.739/87-69
Acórdão nº 101-78.516

sa LOCATUR, assumir o ônus do pagamento de possível arrendamento".

Rejeito, também, a segunda preliminar.

No mérito, trata-se de arrendamento mercantil caracterizado pelo valor residual diminuído. A matéria é conhecida do Colegiado, razão por que peço vênha para me reportar às considerações anteriormente expendidos, do seguinte teor:

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

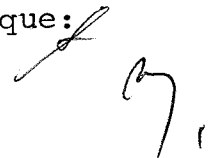
O traço distintivo do contrato de "leasing" sem dúvida, é a possibilidade que se cria para o arrendatário de dispor de equipamentos modernos e caros sem imobilização de consideráveis recursos próprios. FÁBIO KONDER COMPARATO acentua a respeito que:

"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 que ele próprio fornece e que lhe dê em seguida em locação por um prazo de terminado, 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:



Acórdão nº 101-78.516

"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 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 o ângulo de pagamentos mensais; correspondidos por valores retilíneos das contraprestações devidas pela arrendatária, conquanto seja cer

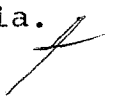


Acórdão nº 101-78.516

to 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 novembro de 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, dos últimos, 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 artigo 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 artigo 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 revela 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 de ferido 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 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 corrente 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 despende 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

7.

4

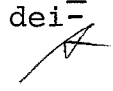
mercantil se está, em realidade, encobrendo, só e tão-só, uma operação de financiamento de compra a prazo, e não se realizando uma locação de coisa ou bem. O necessário é, portanto, não se levantar o véu da operação que, desde o seu início, oculta uma compra e venda revelada em estabelecer-se um preço 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 locatícia 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 ("renting" ou "leasing" operacional) deixa de caracterizar, como coisa vendida, os bens negociados sob a forma disfarçada 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 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 despende uma enormidade soma de dinheiro, teria tal despreendimento a ponto de dei-

M, 

xar 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.

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 con

7. 

Acórdão nº 101-78.516

trato, o valor de 1% do custo original do bem, ou Cr\$ 1,00 (um cruzeiro) por si só, representa o 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 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 dito 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 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.

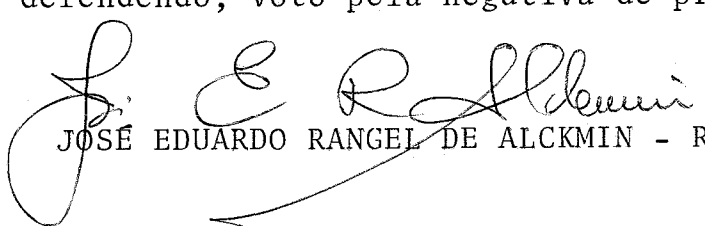
Entendendo a defesa por incabível a presente exigência sob o argumento de que as importâncias lançadas como despesa na arrendatária, constituíram receita na empresa arrendadora, e, sob essa ótica argüir que a glosa da despesa implicaria em dupla incidência tributária, cabe dizer:

9.

- 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 redundaria tributação 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."

Não vendo nenhuma razão para alterar o ponto de vista que venho defendendo, voto pela negativa de provimento ao recurso.


JOSE EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN - RELATOR