



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MHP....

Sessão de 12 de abril de 1988...

ACÓRDÃO Nº 101-77.669

Recurso nº 92.186 - IRPJ - Exercícios de 1983 a 1987
Recorrente OKADA MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA.
Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM PRESIDENTE PRUDENTE (SP).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRELIMINAR DE NULIDADE. - Descrevendo a peça de autuação as razões de fato e de direito que determinaram a realização do lançamento, não procede alegação de cerceamento de defesa por violação do disposto no art. 10, IV, do Decreto nº 70.235/72.

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

Conforme entendimento reiterado deste Conselho, o contrato de arrendamento mercantil que fixe valor residual garantido mínimo caracteriza a operação de leasing.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por OKADA MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares argüidas e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 12 de abril de 1988

URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE

JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN

- RELATOR

MARCO ANTONIO MENEGETTI

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE:

15 SET 1988

V.v.

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

3391 T32 81
18 SET 1983



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10835-000.824/87-36

RECURSO Nº: 92.186

ACÓRDÃO Nº: 101-77.669

RECORRENTE: OKADA MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA.

R E L A T Ó R I O

O Auto de Infração de fls. 76/76-v faz a seguinte descrição dos fatos ensejadores da ação fiscal:

"01 - OMISSÃO DE RECEITA OPERACIONAL

Omissão de receita operacional caracterizada por suprimentos de caixa, através de empréstimos de sócios, sem comprovação da efetividade da entrega e origem dos recursos, conforme demonstração no item 1.2 do Termo de Verificação e Conclusão Fiscal.

02 - DESPESAS INDEDUTÍVEIS

Arrendamento mercantil:

Contraprestações de arrendamento mercantil contratado em desacordo com a Lei nº 6.099/74, conforme descrito no item 1.3.1 do Termo de Verificação Fiscal, a saber"

Vale salientar que em relação ao segundo item do aludido Auto, dispõe o Termo de Verificação nele referido:

"O contribuinte apropriou como despesas operacionais contraprestações de arrendamento mercantil contratado em desacordo com a Lei nº 6.099/74, em seu art. 5º e no art. 10 do Regulamento anexo à Resolução nº 351, de 17.11.75, que disciplina as operações de arrendamento mercantil."

O art. 5º da Lei nº 6.099/74 determina:

Acórdão nº 101-77.669

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

- c) opção de compra ou renovação do contrato, como faculdade do arrendatário;
- d) preço para opção de compra ou critério para sua fixação, quando for estipulada esta cláusula."

O Banco Central do Brasil, tendo em vista a competência que lhe foi conferida pelo artigo 23 da Lei nº 6.099/74, baixou o Regulamento que dispõe sobre operações de arrendamento mercantil, através da Resolução nº 351, de 17.11.75. Referido Regulamento traz em seu artigo 10 e parágrafo único a seguinte disposição:

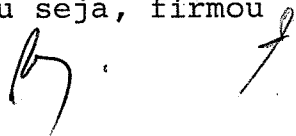
"Art. 10 - Nos contratos de arrendamento mercantil, a opção facultada à empresa arrendatária somente poderá ser exercida ao término da vigência do contrato.

Parágrafo único - A operação será considerada como de compra e venda a prestação se a opção de compra for exercida em desacordo com o disposto neste artigo, ou seja, antes do término da vigência do contrato de arrendamento."

A fixação prévia de um valor residual insignificante ou simbólico torna irrefutável a ocorrência de uma operação de compra e venda a prazo conforme manifestação reiterada do Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdãos 105-0.057, 101-76.600 e etc.).

A irregularidade resulta do fato de se fixar VALOR RESIDUAL GARANTIDO e ignorar o VALOR RESIDUAL ATRIBUÍDO, que na empresa arrendadora corresponde ao valor contábil do bem no instante de aquisição do mesmo. Observado que o primeiro é irrisório em relação ao segundo e, liquidado o contrato pelo VALOR RESIDUAL GARANTIDO fica 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, sem atender o disposto no item II da Portaria do Ministro da Fazenda nº 140/84.

Assim procedendo o contribuinte apropriou as despesas em menos tempo do que levaria normalmente para contabilizá-las na forma admitida pela legislação fiscal, ou seja, firmou



Acórdão nº 101-77.669

um contrato de arrendamento segundo a qual, ao término do mesmo, o bem objeto de arrendamento está exaurido em relação ao valor mas continua íntegro em relação a sua unidade funcional. Este procedimento dissimula uma operação de compra e venda a prazo, devendo as prestações pagas a título de arrendamento mercantil e deduzidas do lucro serem oferecidas a tributação, na forma do art. 235, § 3º, do RIR/80.

.

Fundamento legal: Artigos 235 e §§, 289 e 387, I do RIR, aprovado pelo Decreto número 85.450/80."

Cientificada da exigência em 17 de julho de 1987, a contribuinte formulou impugnação, nos termos da peça de fls. 79/84, protocolizada em 14 de agosto daquele mesmo ano.

Preliminarmente esclareceu a impugnante ter se conformado com a autuação na parte referente à omissão de receitas, tendo realizado o correspondente recolhimento do imposto.

No referente à questão das despesas com arrendamento mercantil, observou a interessada que o art. 289 do RIR/80, invocado como fundamento à decretação da exigência, na realidade nenhuma pertinência tem com a espécie, uma vez que direciona-se ele às pessoas jurídicas que têm por objeto social a atividade de arrendamento mercantil, o que não é o caso da impugnante.

Outrossim, salientou que a autuação não tem procedência na medida em que as despesas em comento estão amparadas pela lei de regência. Acentuou que a Lei nº 6.099/74 veio estabelecer exceção à regra do art. 71 da Lei nº 4.506/64 que impedia a dedutibilidade dos aluguéis que constituíssem, total ou parcialmente, aplicação de capital. Isto posto, interpretar a Lei nº 6.099/74 de forma diferente seria decretar a sua inutilidade, pois a compra do bem pelo locatário deveria anteriormente ser feita a preço de mercado, sem exceção.



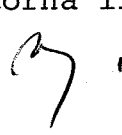
Por outro lado, asseverou que a Lei nº 6.099/74 já mencionada, ao afirmar no caput, sem qualquer ressalvas, que as contraprestações de arrendamento mercantil serão consideradas custos ou despesas operacional da arrendatária, não pode deixar dúvidas que admite que nas contraprestações pagas pelo arrendatário esteja incluída uma parcela do preço de compra. Prova isto, também, a letra "d" do art. 5º que obriga os contrantes a incluir nos contratos cláusula contendo preço para opção de compra ou critério para sua fixação. Ora, não teria sentido a legislação dizer que é obrigatória a inclusão de uma cláusula se as partes somente pudessem fixar o preço de mercado.

Dessas considerações extrai que não tem solidez a argumentação de que o valor residual ajustado entre as partes deve se ater à critérios contábeis de aferição.

Ressaltou, ainda, não existir norma que vede o estabelecimento de prazo de vigência do contrato inferior ao de vida útil do bem, ao contrário, é expressamente admitido pelo art. 10 da Resolução nº 980/84. Igualmente, ponderou inexistir determinação legal no sentido de que o valor residual não seja irrisório, não sendo da essência do leasing a compatibilidade entre o valor residual e o valor de mercado do bem usado ao tempo da opção. Aduziu que mesmo os arestos do Conselho de Contribuintes citado na autuação não apontam a legislação que autorizaria conclusão contrária.

Finalizou aduzindo que em diversas manifestações a Secretaria da Receita Federal externou o entendimento de que não descaracteriza a operação de arrendamento mercantil o fato de o valor residual ser inferior ao de mercado. Pediu, pois, a anulação da exigência.

Instada a se manifestar, a Fiscalização, citando o art. 14 da Lei nº 6.099/74, argumentou que a referida norma revela ter sido preocupação do legislador estabelecer uma correspondência aproximada entre o valor amortizado do preço de aquisição e o prazo de vida útil do bem objeto da operação de arrendamento mercantil. A fixação de um valor prévio diminuto torna irrefutável a afirmativa'



de existência de uma compra e venda a prazo.

Lembrando haver de se distinguir entre efeitos financeiros e fiscais do contrato de arrendamento mercantil, acentuo que do ponto de vista fiscal não seria justo que um contribuinte deduzisse como custo ou despesa operacional, em espaço curto de tempo, quase a totalidade do valor do bem objeto do arrendamento mercantil. Lembrou, ainda decisões deste Colegiado quanto ao assunto. E assim, opinou pela manutenção da ação fiscal.

A decisão de primeiro grau porta a seguinte ementa:

"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 do acordo por tempo muito inferior à expectativa de vida útil do bem transforma esse contrato em compra e venda a prazo, devendo as prestações pagas e deduzidas do Lucro serem oferecidas a tributação. Impugnação tempestiva. Lançamento procedente."

Em suas razões de decidir, enfatizou a Autoridade julgadora que a inclusão do art. 289 do RIR/80 na capitulação legal constante do Auto de Infração em nada maculou o procedimento, já que nenhum ônus decorreu para a impugnante. Aduziu também que o Auto e o respectivo Termo descreveu detalhadamente a infração cometida, com o que não houve qualquer prejuízo para a defendente.

De outro lado, observou que a atribuição de um valor residual garantido equivalente a 1% dos custos dos bens, para um prazo contratual de 24/36 meses, quando a expectativa de vida útil do bem é de 5 a até 25 anos, acarreta uma diferença muito grande em relação ao valor atribuído, conforme definido na Portaria nº 564/78, descaracterizando o arrendamento mercantil. Isto porque ao final do contrato os bens apresentariam ainda um valor residual contábil de aproximadamente 60% a 80%, o que corresponderia a mais da metade de seu tempo norma de utilização, incompatível, portanto,

7.

7

Acórdão nº 101-77.669

com o valor de 1% de seu custo original. Assim tal discrepância, ' por si só, caracteriza a opção de compra por parte da arrendatária já no início do contrato, uma vez que nessas circunstâncias nenhuma empresa razoavelmente gerida deixaria de manter o bem em seu do mínio. E, assim, deu pela procedência da autuação.

Intimada do decisório de primeiro grau em 12.01.88, a empresa interpôs recurso a este Conselho, em 11.02.88. Preliminarmente asseverou que o Auto de Infração deixou de precisar, na forma exigida pelo art. 10, IV, do Decreto nº 70.235/72, qual ou quais dispositivos da Lei nº 6.099/74 teria sido infringido pela autuada. Igualmente, ainda em preliminar, lembrou a impertinência do art. 289 do RIR/80, invocado no Auto, o que apesar de acarretar a nulidade do lançamento não foi acolhido pela decisão monocrática.

Quanto ao mérito, renovou os mesmos argumentos expendidos na impugnação. Para melhor esclarecimento do Plenário, faço a leitura integral do apelo.

É o relatório.

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 relação à primeira preliminar suscitada, entendo-a como improcedente. O Auto de Infração, bem como o Termo de Verificação, cuja parte nuclear se encontra transcrita no relatório, evidenciaram à sociedade as razões de fato e de direito que conduziram o Fiscal autuante ao lançamento. Não há, pois, como sustentar a existência de qualquer cerceamento do direito de defesa da contribuinte, que bem entendeu as razões da exigência, contrargumentando exatamente com a interpretação diversa dos dispositivos invocados. Saber-se qual a tese procedente constitui questão de mérito.

De outro lado, a segunda preliminar levantada não merece melhor sorte. É que, como argumentou com toda a razão a decisão recorrida, nenhum prejuízo ocasionou à impugnante a invocação do art. 289 do RIR/80, não havendo motivo para decretação de nulidade do Auto.

Rejeito, pois, as preliminares.

No mérito, trata-se de questão já debatida exaustivamente no seio deste Colegiado. Peço vênias para reportar-me a voto que proferi, 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 exercícios a exercício distribuíram-se elas de forma equitativa. Por ou-

7.

tro 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:

"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 dêm 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.

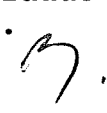
Faz-se, destarte, um investimento amortizável com o próprio lucro que ele propicia, e que permite ao empresário conservar em seu poder os bens de equipamento unicamente durante o período em que sua rentabilidade é elevada.

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.

7. 

Acórdão nº 101-77.669

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 equipamentos 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 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, 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

7.

f

Acórdão nº 101-77.669

ele apenas tomou as vestes de formalismo contratural, 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, contraturalmente, 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 lheservem de base e não é apenas o uso da forma pēla 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 maisbem apropriado emprego deles no desempenho de suas atividades, lógica evidentemente não há 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

3.

Acórdão nº 101-77.669

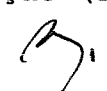
folosofia da impossibilidade de dispor de capital de giro ou da inconveniência de não lhe dar aproveitamento integral dos recursos nos objetivos específicos das atividades exploradas, constitui inegável subversão aos princípios contábeis e fiscais que regulam a apuração do resultado do exercício."

E continua adiante

"As circunstâncias relevantes como até aqui se têm examinado, de modo abrangente, o aspecto objetivo do "leasing", embora até mesmo independam da natureza jurídica do contrato, ajudam a analisar cada operação na medida em que a característica mercantil do negócio contratado propenda 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 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 o 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 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" opera



Acórdão nº 101-77.669

cional) 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 descharacterizar-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 número 6.099/74, o arrendatário iria restituir o bem ou renovar o contrato, 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 despendar 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,

3.

/

Acórdão nº 101-77.669

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 02 (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

M

/

Acórdão nº 101-77.669

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 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 autônomas, 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 exarcebações às disposições legais e por isso tenham os seus valores submetidos ao gra-

7

A

Acórdão nº 101-77.669

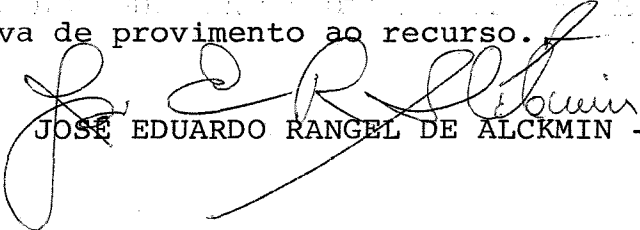
vame do tributo, não enreda a idéia de dupla incidência do imposto de renda, pelo fato de constituírem esses valores receita de outra empresa.

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 ser aplicada na produção de bens, cuja receita não seja tributável, ou até sujeitar-se a outras causas ou circunstâncias sobre a qual não redunda 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 tributação desses fatos situados em patrimônios e personalidades jurídicas que se distinguem."

Não vendo razão para alterar meu ponto de vista, voto pela negativa de provimento ao recurso.


JOSE EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN - RELATOR