



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/

Sessão de 10 de julho de 1989

ACÓRDÃO Nº 101-78.890

Recurso nº 94.336 - IRPJ - EXS: 1984 e 1985

Recorrente ELETRO LUZ LTDA.

Recorrida: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SOROCABA (SP).

IRPJ - CONTRATO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL - DESCARACTERIZAÇÃO PELO VALOR RESIDUAL ÍNFI MO.

A fixação de valor residual irrisório, acarreta a descaracterização do contrato de arrendamento mercantil. Precedentes do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ELETRO LUZ 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), em 10 de julho de 1989

URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE

JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN

- RELATOR

AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 17 AGO 1989

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



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10855-000.664/88-41

RECURSO Nº: 94.336

ACÓRDÃO Nº: 101-78.890

RECORRENTE: ELETRO LUZ LTDA.

R E L A T Ó R I O

Os fatos ensejadores da ação fiscal assim estão descritos no Auto de Infração de fls. 36/36v:

"A autuada, em agosto de 1982, pactuou junto ao COMIND LEASING S/A - ARRENDAMENTO MERCANTIL, os contratos de nºs CL 934/82 e 956/82, de arrendamento de veículos, uma camioneta-furgão VW -e- um pick-up VW, ano 1982, pelo prazo de 24 meses.

No exercício de 1984 - Base 1983, registrou e deduziu como despesa de arrendamento mercantil o importe de Cr\$ 7.114.459. No exercício de 1985-Base de 1984, tal encargo foi registrado na quantia de Cr\$ 8.513.788.

Em agosto de 1984, a autuada exercitou o direito de compra dos bens arrendados, pelo valor residual fixado em 1%.

A fixação de valor residual ínfimo, em flagrante desproporção com o preço de aquisição dos bens junto ao fabricante, e das prestações do "leasing", além de os prazos dos contratos serem muito inferiores à expectativa do tempo de vida útil dos bens, desvirtua a essência do contrato de "leasing" e dos princípios em que se assenta, convertendo-o, na realidade, em contrato de compra e venda a prazo, não obstante a roupagem formal do contrato de "leasing" financeiro.

Via de consequência, as despesas lançadas como arrendamento mercantil são indedutíveis, sendo que o preço de compra e venda é o total das contraprestações pagas durante a vigência do arrendamento, acrescido da parcela paga a título de preço de aqui

7.

Acórdão nº 101-78.890

sição (Lei nº 6.099/74, art. 11, § 2º).

A autuada infringiu as disposições contidas no Artigo 235, do Regulamento do Imposto de Renda - Dec. 85.450/80."

Intimada da exigência em 24.05.88, a empresa formulou impugnação, consoante peça de fls. 39/41, protocolizada em 22 de junho de 1988. Nela sustentou ser a autuação carecedora de amparo legal, uma vez que foram obedecidas todas normas referentes à disciplina da matéria. Acentuou que nenhum agente do fisco tem poderes para, através de opinião pessoa e subjetiva, invalidar atos praticados na exata conformidade com a legislação, não apenas pela impugnante, mas por milhares de entidades do País, que agora não podem ser penalizadas.

Acrescentou, de outra parte, que ainda que fosse admissível a caracterização de contrato de compra e venda não poderia prosperar a ação fiscal, tendo em mira que estaria havendo 'tributação de bens do ativo fixo, sujeitos à correção monetária e depreciações correspondentes, dedutíveis como custos operacionais. Procedimentos desta natureza implicam incorporação dos mesmos bens ao ativo fixo de duas entidades absurdo facilmente compreensível 'por qualquer conhecedor dos mais elementos princípios que regem a ciência e técnica contábil.

Nestes termos, requereu a decretação da improcedência do lançamento.

Instada a se manifestar; aduziu a Fiscalização caracterem de fundamento as alegações da defesa, já que no Direito Tributário prevalece o conteúdo do contrato sobre a forma. Ademais, inúmeros Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes confirmam o entendimento esposado no Auto de Infração.

A decisão de primeiro grau porta a seguinte ementa:

"IRPJ- EX.: 1984 e 1985. PB.: 1983 e 1984. Glosa de despesas de arrendamento mercantil por descaracterização dos contratos face à atribuição de valor resi

7.

dual ínfimo e prazo incompatível com o período de vida útil. Impugnação não acolhida. Lançamento mantido."

Intimada do decisum monocrático em 14.04.89, a contribuinte interpôs recurso a este Colegiado em 08.05.89, conforme peça de fls. 50/57, que passo a ler na íntegra.

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 no art. 33 do Decreto nº 70.235/72, razão por que merece ser conhecido.

No mérito, cuida-se de tema já por diversas vezes examinado neste Conselho, tendo prevalecido largamente o mesmo entendimento externado pela decisão recorrida. A propósito, peço vênia para reportar-me a voto que proferi do teor seguinte:

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

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."



Acórdão nº 101-78.890

Também o emérito Professor ARNOLD WAL, in "Noções Básicas de Leasing" destaca que:
"A idéia básica de uma expansão sem necessidade de investimento imediato é 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 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

h

A

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

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

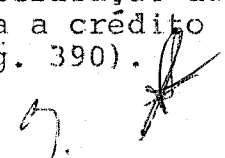
A desproporcionalidade do desembolso das prestações iniciais evidencia com todo o relevo que a operação foi ilusoriamente formalizada em arrendamento mercantil para, por um lado, auferir o benefício fiscal da dedução de um volume grande de dispêndios, como despesas operacionais e não como aquisição de bens, como de

fato é, e para, por outro lado, evitar os efeitos, decorrentes de 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 lhes 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 arrendamento mercantil em consonância com a lei, como se direito fosse a mesma coisa que formalismo contratual. Isto se torna irrefutável, sobretudo em razão da promessa sinalagmática de venda ocorrente desde o início do contrato, deixando a transferência do domínio sobre o bem condicionada ao exercício da opção de compra por parte do arrendatário. Em ser assim entendida, a operação se despega do jogo do seu esconderelo, se ao sair do estabelecimento da empresa de "leasing" o bem se destina ao comércio, em virtude da venda contratada, com preço e momento certo de, sob condição potestativa, exercer o "arrendatário" (entre aspas) a opção de compra por valor residual ínfimo. Dúvida não há de que, se isso assim ocorre, por detrás do negócio mercantil se está, em realidade, 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 ("renting" ou "leasing" operacional) deixa de caracterizar, como coisa vendida, os bens negociados sob a forma disfarçada de arrendamento mercantil. É sobretudo a natureza do bem e 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 preço 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 luto 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 com-

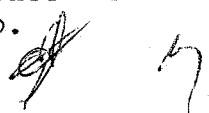
pra e vai renovar o contrato ou devolver o bem à sociedade de "leasing". Acontece, porém, que a opção só se exercerá por ocasião do término' do contrato, mas a contratação prévia do valor residual mínimo, insignificante, simbólico, por exemplo, igual a 1% (um por cento), ou a Cr\$ 1 (um cruzeiro), revela 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 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 duto que pode impressionar ao raciocínio desavissado, mas não implica no relevo que a defesa pretende emprestar-lhe.

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

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

- em primeiro lugar, que a dupla incidência tributária no sentido de se ter a mesma verba submetida duas vezes à tributação, somente pode ser assim considerada, independentemente de qualquer forma 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

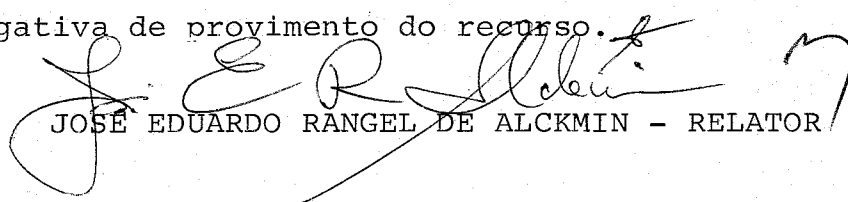
Acórdão nº 101-78.890

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 circuns- tâncias sobre a qual não redunde tributo al- gum;

- em terceiro lugar, que legislação de regên- cia do imposto de renda somente exclui a inci- dência tributária sobre os lucros apurados e regularmente distribuídos entre pessoas ju- rídicas, nos casos em que expressamente indi- ca, e esta não é a espécie dos autos."

Não há, portanto, como se falar em dupla inci- dência tributária, ou seja, em bitributação ' desses fatos situados em patrimônios e persona- lidades jurídicas que se distinguem."

Não me covencendo, data venia, da tese contra- ria, voto pela negativa de provimento do recurso.


JOSE EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN - RELATOR