


MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

JRL

Sessão de 17 de fevereiro de 19 92ACORDÃO Nº 103-11.965

Recurso nº: 98.926 - IRPJ - EXS. DE 1981 e 1982

Recorrente: COMPANHIA RIOGRANDENSE DE TELECOMUNICAÇÕES

Recorrida : DRF EM PORTO ALEGRE (RS)

IRPJ - ARRENDAMENTO MERCANTIL - Caracteriza compra e venda a prestações o contrato que, revestindo aspectos formais de arrendamento mercantil, tenha por objeto a construção de prédio em terreno de propriedade da arrendatária.

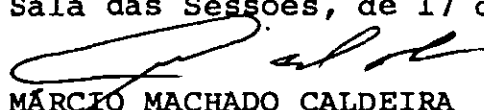
O fato de o valor avençado para opção de compra ser idêntico ao estipulado como valor residual garantido não implica supressão do direito de devolução nos contratos de arrendamento mercantil.

Recurso provido em parte.

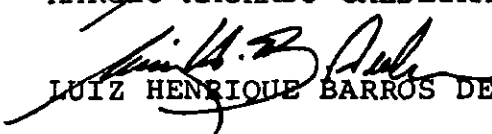
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMPANHIA RIOGRANDENSE DE TELECOMUNICAÇÕES.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as quantias de Cr\$ 107.764.409,14 e Cr\$ 327.236.483,59, respectivamente, nos exercícios de 1984 e 1985, bem como a correção monetária do balanço, referente a estas parcelas, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, de 17 de fevereiro de 1992


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA

- PRESIDENTE


LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA - RELATOR

V.V.


VISTO EM ZAINITO HOLANDA BRAGA
SESSÃO DE: 30 ABR 1992

- PROCURADOR DA FAZEN
DA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-
selleiros: Díciler de Assunção, Maria de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo, Vic-
tor Luís de Salles Freire, Ilcenil Franco e Luís Alberto Cava Ma-
ceira.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 11080/018.643/85-55

RECURSO Nº: 98.926

ACORDÃO Nº: 103-11.965

RECORRENTE: COMPANHIA RIOGRANDENSE DE TELECOMUNICAÇÕES

R E L A T Ó R I O

COMPANHIA RIOGRANDENSE DE TELECOMUNICAÇÕES, pessoa jurídica, inscrita no CGC sob o nº 92.794.486/0001-03, com domicílio tributário em Porto Alegre (RS), interpõe, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, recurso voluntário contra decisão de primeira instância, com o fito de obter sua reforma.

A exigência fiscal contestada tem origem no auto de infração de fls. 476, mediante o qual foi constituído de ofício, em 18/09/85, crédito tributário no montante de Cz\$ 76.212.623, relativo ao imposto sobre a renda devido pela pessoa jurídica nos exercícios de 1981 e 1982, nele computados os juros de mora e a multa de 50% prevista no artigo 728, inciso II do RIR/80.

Consoante os fatos descritos na peça vestibular da autuação, a Fiscalizada:

1 - no período-base de 1980, deixou de adicionar ao lucro líquido, para determinar o lucro real, o valor correspondente à diferença entre o saldo das contas de Obras em Andamento e o valor indenizado pelas empresas empreiteiras, cujo resultado foi considerado como custo/despesa;

Acórdão nº 103-11.965

2 - no período-base de 1981, lançou como custo/despesa, sob a rubrica arrendamento mercantil, valores cujos contratos foram considerados como relativos a operações de compra e venda a prestações de bens do Ativo Imobilizado, assim como deixou de proceder à correção monetária do balanço relativa às prestações a que alude o referido contrato e o valor mencionado no item precedente.

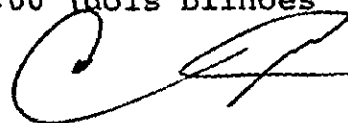
Instruem ainda o presente auto de infração, o Termo de Verificação de fls. 464/473 e o Relatório de Auditora Fiscal de fls. 445/463.

O primeiro dá conta que o procedimento fiscal alcançou, ainda, os períodos-base de 1982, 1983 e 1984, nos quais as glosas das despesas com contratos nominados como de arrendamento mercantil e as diferenças por insuficiência de correção monetária dos valores mencionados ensejaram retificações nos montantes dos prejuízos apurados nas demonstrações do lucro real correspondentes.

O segundo esclarece os fundamentos da autuação, minudentemente, apreciando contrato a contrato, em exposição cujo teor demanda sua transcrição parcial, como efetuado abaixo, para adequada apreciação dos fatos que envolvem o litígio:

"2. DAS VERIFICAÇÕES PRELIMINARES

Com a finalidade de expansão de suas atividades, a fiscalizada firmou com o Banco Maisonnave de Investimentos SA, em data de 04.07.80, Instrumento Particular de Negociações Preliminares e Projeto de Prestação de Serviços (fls. 387 a 388), pelo qual, em realidade, contratou a referida empresa para que de forma exclusiva, esta fizesse a seleção de empresas do ramo de arrendamento mercantil, para a específica finalidade de obter recursos para a construção e arrendamento mercantil imobiliário, ficando o Banco Maisonnave de Investimentos SA, ou sua coligada RM Maisonnave Participações e Empreendimentos Imobiliários Ltda., como intermediários entre as empresas prestadoras do capital, no valor previamente estimado e total de Cr\$ 2.000.000.000,00 (dois bilhões de cruzeiros).



Acórdão nº 103-1.965.

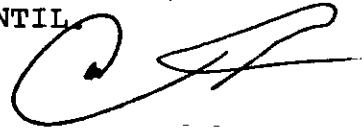
Por sobre os atos próprios da intermediação, estabelecida para as empresas do Grupo Maisonnave, entre a CRT e empresas fornecedoras de recursos, ficou também expressamente conferido pela CRT 'mandato' para que as intermediárias contratualmente autorizadas, representassem a CRT, no estabelecimento de cláusulas e condições dos contratos que seriam firmados com as arrendadoras, Vale dizer, decidissem em nome da CRT, tudo o que fosse concernente à contratação dos recursos e encargos correspondentes.

Em 30 de outubro de 1980, foi firmado o 'Protocolo de Intenções' (fls. 005 e 006), entre a CRT, o Banco Maisonnave de Investimentos SA e sete empresas de arrendamento mercantil.

O supra mencionado Protocolo de Intenções revela, em seu fecho, o fluxo que foi observado nas negociações desenvolvidas entre o Banco Maisonnave de Investimentos S/A, como intermediário e representante da CRT perante as empresas arrendadoras, a partir da época em que foi firmado o Instrumento Particular de Negociações Preliminares e Projetos de Prestação de Serviços, em 04.07.80.

Da organização do 'pool' de empresas arrendadoras, como resultado da seleção procedida pelo Grupo Maisonnave, para o objetivo da captação de recursos de financiamento à expansão da CRT, foram firmados 42 contratos entre esta e empresas arrendadoras assim distribuídos:

<u>nº de Contratos</u>	<u>Empresa Arrendadora</u>
a) 05 (cinco)	CITICORP LEASING S.A.-ARRENDAMENTO MERCANTIL - CGC 34.112.128/0001-69;
b) 04 (quatro)	FRANLEASE S.A.-ARRENDAMENTO MERCANTIL - CGC 43.425.008/0001-02;
c) 09 (nove)	MANUFACTURERS HANOVER ARRENDAMENTO MERCANTIL S.A. - CGC 43.817.154/0001-83;
d) 04 (quatro)	UNIBANCO LEASING S/A-ARRENDAMENTO MERCANTIL - CGC 34.120.899/0001-06;
e) 11 (onze)	TECNOLEASING S.A. - ARRENDAMENTO MERCANTIL, CGC 43.818.780/0001-11, posteriormente sucedida por ULTRAMEX S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL;
f) 06 (seis)	LEASING SUL S.A. ARRENDAMENTO MERCANTIL, CGC 87.155.461/0001-11-posteriormente sucedida por MAISONNAVE LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL.



Acórdão nº 103-11.965'

g) 03 (três) LONDON MULTIPLIC S/A ARRENDAMEN-
TO MERCANTIL, CGC 44.072.494/
/0001-95.

3. DOS CONTRATOS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

Muito embora, quanto ao aspecto principal, todos os contratos se assemelham, passaremos a analisar, alguns aspectos individualmente, sobre cada empresa arrendadora.

3.1 - CITICORP LEASING S/A-ARRENDAMENTO MERCANTIL

Com esta empresa, a CRT contratou o custeio para edificação de cinco prédios, a saber:

<u>Contrato nº</u>	<u>localidade</u>
1) 4739/81	Veranópolis
2) 4840/81	Jardim Itú - Porto Alegre
3) 4865/81	Ipanema - Porto Alegre
4) 4879/81	Tapejara
5) 4945/81	Camobi - Santa Maria

Analisando o Contrato de Arrendamento Mercantil (folhas 026 a 043), e demais documentos correlatos (fls. 044 a 067), verificamos:

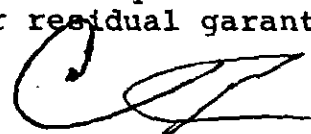
a) No custo total do prédio (cláusula 3), não se inclui o valor do terreno.

b) No cálculo da contraprestação a ser paga à arrendadora, não é computado o valor correspondente ao terreno (cláusula 5).

c) Na denominação do Valor Residual Garantido (cláusula 26), somente é levado em consideração o custo reajustado do PRÉDIO, assim como nas 'opções da Arrendatária' (cláusula 27), onde somente é citado o prédio.

d) Posteriormente ao contrato de arrendamento mercantil é mandado lavrar Escritura de Compra e Venda dos Terrenos (fls. 054 a 056), onde a arrendatária vende à arrendadora, os terrenos onde serão constituídos os prédios, por um preço sujeito a correção de acordo com os índices da variação das ORTN.

e) Pelas escrituras fica estipulado que o valor dos terrenos será pago somente no dia em que a arrendatária pagar à arrendadora o valor residual garanti



Acórdão nº 103-11.965

do, previsto nos contratos de arrendamento mercantil respectivo, isto é, no final do prazo de arrendamento mercantil.

f) Por instrumento particular de Opção de Compra (fls. 057 a 059), fica acertado que, se for exercido a opção de compra do PRÉDIO, por parte da arrendatária, esta terá também a opção de compra de TERRENO, e o valor deste será igual ao do valor da venda original do mesmo (conforme escritura), corrigido monetariamente, de acordo com as variações das ORTNs.

g) É também lavrado um Contrato de Comodato, tendo por objeto o terreno onde seria construído o prédio objeto dos contratos de arrendamento mercantil, com prazo de validade coincidente com este.

h) Pelo acima exposto, fica suficientemente claro que o Arrendamento Mercantil somente se refere ao PRÉDIO, não incluindo o terreno sobre o qual é construído o mesmo, e que a arrendatária nada realizou na 'venda' do terreno, pois o valor do mesmo foi recebido, e nem o será, caso a arrendatária exercer a opção de compra do PRÉDIO, pois neste caso ocorrerá simplesmente uma escritura de compra e venda do terreno, que anulará a primeira.

i) A arrendadora nada dispendeu para a 'aquisição' dos terrenos, pois o pagamento não será realizado antes do término da vigência dos Contratos de Arrendamento correspondente, e também o valor do terreno não faz parte do arrendamento mercantil, pois os encargos (contraprestações) do mesmo, só incidem sobre o valor do prédio.

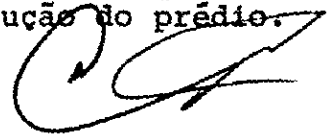
3.2 - FRANLEASE S.A. - ARRENDAMENTO MERCANTIL

Com esta empresa, a CRT contratou o custeio para edificação de 4 prédios, a saber.

<u>contrato nº</u>	<u>localidade</u>
1) 901/81	São Francisco de Assis
2) 904/81	Serafina Correa
3) 906/81	Iraí
4) 907/81	São José do Ouro

Analisando o Contrato de Arrendamento Mercantil (folhas 068 a 079), e demais documentos correlatos, (fls. 080 a 098), verificamos:

a) O preço de referência da obra (cláusula 6), compreende (sic) a totalidade dos valores que a arrendadora desembolsará para a construção do prédio.



Acórdão nº 103-11.965

b) O valor de referência do arrendamento mercantil (cláusula 11), engloba todos os valores dessembrados pela arrendadora a título de preço de referência previsto na construção do prédio, não se incluindo aqui o valor do terreno.

c) Também na fixação da Taxa de Arrendamento (cláusula 12), e no valor das contraprestações (cláusula 13), não se inclui, na base de cálculo, o valor do terreno.

d) Na fixação do valor residual (cláusula 14), do arrendamento mercantil, não é levado em consideração o valor do terreno.

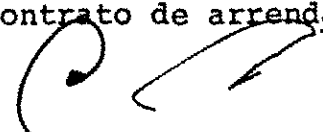
e) As cláusulas 26 e 27 explicam que o terreno sobre o qual seria construído o prédio a ser dado em arrendamento mercantil, seria obrigatoriamente adquirido pela arrendadora, e que sem esta aquisição, a posse e domínio do terreno, o negócio de arrendamento mercantil não teria eficácia.

f) Com a finalidade de atender ao previsto na cláusula 27 do contrato, é lavrado um Instrumento Particular de Compromisso de Venda e Compra (fls. 084 a 087), onde a arrendatária se compromete a vender, e a arrendadora a comprar, o terreno descrito nos contratos de arrendamento mercantil imobiliário correspondente.

g) Por este instrumento é fixado o preço do terreno, cujo pagamento é representado por uma Nota Promissória, com vencimento para o final de vigência do contrato de arrendamento respectivo, valor este a ser acrescido de correção monetária calculada pela variação das ORTN, e que deverá ser substituído por ocasião da lavratura da escritura definitiva de venda e compra do terreno.

h) Concomitantemente ao Instrumento Particular de Compromisso de Venda e Compra do terreno, é lavrado um Contrato de Comodato (fls. 088 a 091), tendo por objeto o terreno destinado a receber a construção do prédio a ser dado em arrendamento mercantil, também com prazo de vigência coincidente com a do arrendamento mercantil do prédio.

i) É também dada uma Opção de Compra (fls. 092 a 093), onde a arrendadora se compromete a vender a arrendatária, o terreno antes prometido vender, caso a arrendatária vir a exercer a opção de compra do prédio arrendado, por ocasião do pagamento do valor residual garantido estipulado no contrato de arrendamento mercantil.



Acórdão nº 103-11.965

j) Por ocasião da lavratura da escritura compra e venda do terreno, a nota promissória ac referida é substituída por outra, com valor atualizado, permanecendo o vencimento para o final da vigência do contrato de arrendamento mercantil respectivo, com vinculação a este, e a previsão da atualização, de acordo com a variação nominal das ORTN.

k) Pelo acima exposto, fica claro que o arrendamento mercantil somente se refere ao PRÉDIO, sem a inclusão do terreno sobre o qual é construído o mesmo, pois os encargos (contraprestações) do mesmo, só incidem sobre o valor do prédio.

3.3.- MANUFACTURERS HANOVER ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A

Com esta empresa, a CRT contratou o custeio para edificação de 9 prédios, a saber:

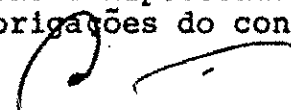
<u>contrato nº</u>	<u>localidade</u>
1) 1133/81	Lagoa Vermelha
2) 1139/81	Cacequi
3) 1140/81	Bom Jesus
4) 1144/81	Encruzilhada do Sul
5) 1145/81	Santo Antonio da Patrulha
6) 1189/81	Tucunduva
7) 1232/81	Arroio Grande
8) 1254/81	Tapera
9) 1315/82	Três Passos

Em análise ao Contrato de Arrendamento Mercantil (fls. 099 a 131) e demais documentos correlatos (fls. 132 a 140) verificamos:

a) A cláusula nº 1, especifica que o prédio, com seus equipamentos previamente definidos, será edificado em terreno de propriedade da arrendatária. Em seu § 2º, afirma que a participação da arrendante se limitará a aquisição do material e equipamentos, na remuneração global de mão-de-obra envolvida, etc., ficando suficientemente esclarecido que o valor do terreno não será objeto de arrendamento mercantil.

b) O valor residual estipulado no contrato engloba tão-somente o prédio e seus equipamentos, não incluindo o valor do terreno, pois este sempre foi de propriedade da arrendatária.

c) Vinculado ao Contrato de Arrendamento Mercantil, é mandado lavrar escritura de Garantia Hipotecária (fls. 134 a 136), onde o terreno é hipotecado em garantia total do pagamento das obrigações do contrato de arrendamento mercantil.



Acórdão nº 103-11.965.

d) Pelas Memórias de Cálculo do Valor Básico da Aceitação do Contrato (fls. 137 a 139), constata-se que os valores considerados para efeitos de arrendamento, englobam tão-somente, os valores da construção e dos equipamentos.

e) Verifica-se desta forma, que o valor do terreno não serviu de base para cálculo das contraprestações do arrendamento.

f) Conclui-se facilmente que os contratos de arrendamento mercantil não atendem a legislação correspondente, pois os prédios foram construídos sobre terrenos de propriedade da arrendatária.

3.4 - UNIBANCO LEASING S/A - ARRENDAMENTO MERCANTIL

Com esta empresa, a CRT contratou o custeio para a edificação de 4 prédios, a saber:

<u>contrato nº</u>	<u>localidade</u>
1) 2677/81	Nova Prata
2) 2845/81	Cerro Largo
3) 3176/81	Sarandi
4) 3175/81	Seberí

Em análise ao Contrato de Arrendamento Mercantil (fls. 141 a 152) e demais documentos correlatos (fls. 153 a 163), verificamos:

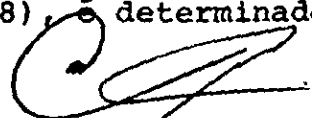
a) O capítulo II § 2º, do contrato de arrendamento mercantil, prevê que a arrendante adquirirá o terreno descrito na cláusula I, da Proposta de Arrendamento (fls. 154 a 155), com a finalidade única de ser dado em arrendamento mercantil à arrendatária.

b) A arrendante (cap. III, II), se obriga a dar o imóvel, e a arrendatária a recebê-lo, na modalidade de arrendamento mercantil.

c) Pelo capítulo IV, alínea III, § 1º, fica pactuado que o valor do terreno comporá o valor do aluguel, por ocasião do arrendamento mercantil imobiliário.

d) Pela Planilha de Arrendamento (fls. 153), verifica-se que o valor do terreno, juntamente com o valor do prédio, integra a fórmula para determinação do valor das parcelas correspondente as contraprestações do arrendamento mercantil.

e) Pelo Instrumento Particular de Compromisso de Venda e Compra (fls. 156 a 158), é determinado o



Acórdão nº 103-11.965

preço total (cláusula 1ª), do terreno, e acordado que o seu pagamento se fará por ocasião da lavratura da definitiva escritura de venda e compra.

f) Embora não previsto no Instrumento Particular de compromisso de venda e compra, o valor do terreno é corrigido por ocasião da lavratura da escritura de compra e venda do mesmo, (fls. 159 a 161), e o seu pagamento é realizado através de cheques, sacados contra o Unibanco - União de Bancos Brasileiros S/A, entregues no momento da escritura.

g) O valor pago pela arrendante, referente ao terreno, integra os valores descritos no Termo de Recebimento (fls. 163).

3.5 - TECNOLEASING S/A - ARRENDAMENTO MERCANTIL, sucedida por ULTRAMEX S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL

Com esta empresa, a CRT contratou o custeio para a edificação de 11 prédios, a saber:

<u>contrato nº</u>	<u>localidade</u>
1) 5053/81	Sananduva
2) 12055/80	Taquari
3) 12054/80	Espumoso
4) 12055/80	São Jerônimo
5) 12056/80	Três de Maio
6) 12058/80	Horizontino
7) 12059/80	São Sepê
8) 12060/80	Tapes
9) 12061/80	Tenente Portela
10) 1006/81	Panambi
11) 1013/81	Santa Cruz do Sul

Em análise ao contrato de arrendamento mercantil (fls. 164 a 185) e demais documentos correlatos (fls. 186 a 198) verificamos:

a) Através da cláusula 2ª, é contratado o arrendamento mercantil do prédio, sem menção ao terreno, e o preço de referência de obra é a importância corrigida que a arrendante investe na construção do prédio, sendo este valor já fixado no contrato, não incluindo o valor do terreno, (cláusula 5ª).

b) Pela cláusula 3ª é prometido a compra e venda do terreno onde será construído o prédio, por preço certo e ajustado.

c) O custo do prédio (cláusula 10) coincide com o preço de referência da obra (cláusula 5ª), sem considerar o valor atribuído ao terreno (cláusula 3ª).

Acórdão nº 103-11.965

d) A taxa de arrendamento (cláusula 11) é um valor proporcional ao custo final do prédio.

e) O valor residual (cláusula 13), será equivalente a 35% do valor do contrato, ou seja, somente sobre o valor do prédio.

f) Caso a arrendatária exerça a opção de compra, deverá pagar o correspondente a 35% do valor dispendido na construção do prédio (cláusula 13), e mais a Nota promissória correspondente a 100% do valor do terreno, (cláusula 1ª dos aditivos nºs. 02 e 03 - fls. 189 e 190), não guardando proporcionalidade entre o valor residual do prédio e do terreno.

g) Pela cláusula 3ª do aditivo nº 1 (fls. 186 a 188), fica esclarecido que o valor do terreno não integra o fluxo financeiro da operação contratada (arrendamento).

h) Pelo instrumento particular de compromisso de venda e compra (fls. 191 a 193) do terreno, em data coincidente com o contrato de arrendamento mercantil, o pagamento do preço do terreno é representado por uma nota promissória, corrigível de acordo com a variação das ORTNs, e que será futuramente substituível, por ocasião da lavratura da escritura definitiva de compra e venda, portanto, inegociável.

i) Pela escritura de compra e venda do terreno, ocorre a substituição da nota promissória, com data de vencimento idêntica a do contrato de arrendamento mercantil respectivo, e vinculada a escritura, e além disto, também intransferível por endosso.

3.6 - LEASING SUL S/A - ARRENDAMENTO MERCANTIL,
(sic) sucedida por MAISONNAVE LEASING
S/A - ARRENDAMENTO (sic) MERCANTIL

Com esta empresa, a CRT contratou o custeio para a edificação de 6 prédios, a saber:

<u>contrato nº</u>	<u>localidade</u>
1) 014/81	Candelária
2) 015/81	Arroio do Meio
3) 016/81	Canguçu
4) 017/81	Marau
5) 018/81	Tramandaí
6) 019/81	Lajeado

Em análise ao contrato de arrendamento mercantil imobiliário (fls. 199 a 214) e demais documentos correlatos (fls. 215 a 225) verificamos:



Acórdão nº 103-11.965

a) Através da cláusula 29, é contratado o arrendamento mercantil do prédio, sem menção ao terreno. O preço de referência da obra (cláusula 5) é a importância corrigida que a arrendante investe na construção do prédio.

b) Para fins de contrato de arrendamento, é prometido a compra e venda do terreno onde será construído o prédio, por preço certo e ajustado (cláusula 3ª).

c) O custo de prédio (cláusula 10), coincide com o preço de referência da obra (cláusula 5), sem considerar o valor atribuído ao terreno (cláusula 3ª).

d) Emobora pela cláusula 11, a taxa de arrendamento seria parte do prédio e do terreno, pelos demonstrativos à folha 217, fica demonstrado que o valor do terreno não é considerado.

e) Através do Instrumento Particular de Compromisso de Venda e Compra (fls. 218 a 220), referente ao terreno, o preço ajustado é representado por uma nota promissória, valor este a ser acrescido pela correção monetária, de acordo com as variações da ORTN.

f) Pela Escritura de Compra e Venda do Terreno, a nota promissória é substituída, e seu vencimento fixado para data coincidente com a vigência do contrato de arrendamento mercantil, corrigível, de acordo com as variações da ORTN. (fls. 211 a 222).

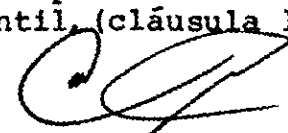
3.7 - LONDON MULTIPLIC S/A - ARRENDAMENTO MERCANTIL

Com esta empresa, a CRT contratou o custeio para a edificação de 3 prédios, a saber:

<u>contrato nº</u>	<u>localidade</u>
1) 339/81	Antonio Prado
2) 343/81	Jaguari
3) 344/81	Caxias do Sul

Em análise ao contrato de arrendamento mercantil imobiliário (fls. 226 a 243) e demais documentos correlatos (fls. 244 a 258), verificamos:

a) A cláusula I, a, esclarece que o terreno é de propriedade da arrendatária, e sobre o mesmo (cláusula I, b) será construído um prédio destinado a ser dado em arrendamento mercantil. (cláusula I, d) à arrendatária.



Acórdão nº 103-11.965

b) A arrendatária autoriza (cláusula I, c) a arrendadora a edificar o referido prédio sobre o terreno de sua propriedade.

c) O valor de referência do arrendamento mercantil (cláusula 5.3) é o equivalente a soma dos valores desembolsados pela arrendadora, a título de referência da obra, ou seja, o valor investido na construção do prédio (cláusula 2.1).

d) Concomitantemente ao contrato de arrendamento mercantil imobiliário, é firmado um Instrumento Particular de compromisso de venda e compra (fls. 248 a 253), onde é previsto que, caso a arrendatária não exerça a opção de compra do prédio a ser construído sobre o terreno de sua propriedade, estará caracterizado a existência de fato de um condomínio entre arrendadora e arrendatária, pertencendo o terreno à arrendatária e o prédio à arrendadora.

e) Caracterizado o condomínio previsto acima, fica comprometida a arrendatária a vender o terreno a arrendadora, por um preço certo, e corrigido de acordo com as variações da ORTN, sem juros, a ser pago na data da efetivação do negócio.

f) Fica assim esclarecido que a propriedade do terreno sempre foi da arrendatária, e o valor do mesmo não serviu de base de cálculo das contraprestações de arrendamento mercantil contratado.

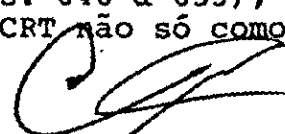
3.8 - CARACTERÍSTICAS COMUNS

Além das verificações, observações e conclusões até aqui expostas, podemos ainda citar algumas características comuns aos contratos de arrendamento mercantil, entre as diversas arrendadoras:

a) O objeto dos contratos é o custeio da edificação de prédios, de acordo com planos, plantas e especificações previamente estipuladas pela arrendatária, com a finalidade de ser dada a esta, em arrendamento mercantil (leasing), para ser usado em suas atividades econômicas.

b) No momento da contratação do arrendamento mercantil, todos os terrenos sobre os quais foram contratadas as construções dos prédios, eram de propriedade da arrendatária.

c) Em todos os contratos de arrendamento mercantil e Contratos de Empreitada (fls. 046 a 053), constam cláusulas que caracterizam a CRT não só como t



Acórdão nº 103-11.965

tular da fiscalização da execução do projeto frente a empreiteira, mas como a própria 'dona da obra' e portanto, assumindo as decorrentes e eventuais responsabilidades perante quaisquer terceiros. Por coerência referem os instrumentos de contrato dos arrendamentos mercantis, que as empresas arrendadoras estariam isentas destas mesmas responsabilidades. (sic), apenas se atribuindo a estas, em razão de toda contratação, a obrigação de fornecerem as parcelas de financiamento no valor e épocas estipuladas.

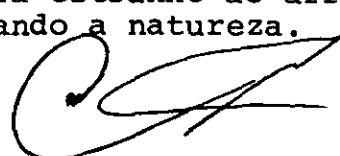
d) Pelos termos de entrega e aceitação, ou termos de recebimento, com exceção da Unibanco Leasing S/A, o valor aceito e entregue, representa somente a parte correspondente ao prédio, e somente no caso da UNIBANCO, o valor do terreno é computado.

e) O preço de referência nos contratos é sempre representado tomando-se por base o Dolar Norte Americano, com exceção dos contratos com a Leasing Sul, onde é adotada como referência a ORTN.

f) Outra característica comum é a circunstância de a arrendadora se obrigar apenas ao fornecimento de financiamento com valor predeterminado e certo, embora reajustável em função do custo de construção, independente do que pudesse crescer ao custo efetivo da obra, que incumbiria a CRT.

g) Pelo que estipulam os instrumentos dos contratos de arrendamento, está expresso que a obrigação pela conclusão das obras, em prazo certo, incumbe também, à CRT.

h) Sendo as opções de compra, de renovação de contrato, de devolução, características de arrendamento mercantil, a contratação da CRT com as empresas arrendadoras, visando inserir seus negócios nesta modalidade, consignou nos respectivos instrumentos, as citadas alternativas para a solução do vínculo contratual, como preceitualmente se encontradisposto nas normas que disciplinam este tipo de negócio (Lei 6.099/74 e Resolução 351/75 do Banco Central do Brasil). Mas ao consignar em suas opções necessárias a caracterização do arrendamento mercantil, os contratantes aduziram cláusulas e condições que, em realidade, invalidam a efetividade da alternativa, para apenas conduzirem a solução contratual de compra final, está mesmo configurada, nos respectivos instrumentos, como deslinde necessário e predefinido o que enfim se mostra estranho ao arrendamento mercantil, lhe desfigurando a natureza.



Acórdão nº 103-11.965

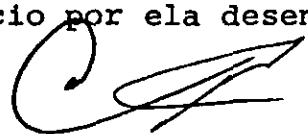
i) Com efeito, já no primeiro plano se observa que os prédios projetados com fim específico e requisitos técnicos especiais, não são suscetíveis de, com equivalente utilidade, terem alterada sua titularidade de como se fossem obras civis de emprego genérico e portanto úteis a diversos empregos e proprietários. Certamente terá sido este um dos motivos pelos quais as arrendadoras já anteriormente se retraem de admitir a opção de receberem em devolução o prédio objeto de arrendamento mercantil.

j) Analisando as cláusulas que tratam das opções de 'devolução' e de 'renovação', se poderá visualizar que quanto à primeira, a possibilidade equivalente à da aquisição pelo valor residual, e, quanto à segunda, a efetiva renovação sempre poderia ser unilateralmente inviabilizada pela arrendadora, através da cláusula potestativa, restando portanto como única solução previsível para a arrendatária, a aquisição que, sendo única, não se constitui em opção, mas em consequência necessária.

k) Confirmando algumas conclusões e verificações sobre os contratos de arrendamento mercantil imobiliário, a fiscalizada informa (fls. 300 e 391), em resposta ao Termo de Esclarecimentos e Solicitações, datado de 16.08.85 (fls. 262), que, excetuando-se a Unibanco Leasing S/A Arrendamento Mercantil, o valor dos terrenos não está computado no custo final do imóvel aceito ou recebido, e também não servem de base de cálculo das contraprestações pagas."

Instaurando a fase litigiosa do processo a auditada, após concedida prorrogação de prazo para defesa pelo despacho de fls. 480, interpôs, em 01/11/85, à impugnação de fls. 481/507, na qual, após discorrer sobre o contrato de arrendamento mercantil e sua natureza essencial, com arrimo na doutrina e na legislação aplicável, argüiu, em síntese, que:

1 - a afirmativa da auditoria fiscal de que dos contratos firmados constam cláusulas que a caracterizam como a própria dona da obra, em nada desvirtua sua natureza, uma vez que, no dizer de José Wilson Nogueira de Queiroz, "O leasing é essencialmente um contrato firmado em consideração especial à pessoa da locatária, em cotejo com a produtividade do negócio por ela desenvolvido";



Acórdão nº 103-11.965

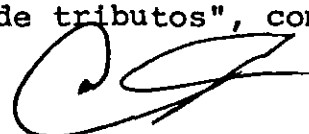
1.1..outrossim, tratando-se de um contrato complexo que envolve, entre outros instrumentos jurídicos, a locação de bens imóveis, incumbe à arrendatária tratar a coisa com o mesmo cuidado como se fosse sua, como preconiza o artigo 1192 do Código Civil;

1.2. o aludido contrato engloba ainda, uma relação de mandato inicial e de mandatos acessórios, objetivando a aquisição ou produção do bem a ser arrendado com todas as características e especificações de interesse da arrendatária, que, por esse motivo, comparece nos contratos de empreitada na qualidade de fiscal da obra e, nos de arrendamento mercantil, com as responsabilidades inafastáveis e inerentes de locatário de um bem que não lhe pertence;

2 - de outra parte, a pretensão de aplicar ao caso o disposto no PN/CST nº 24/82 não serve ao escopo pretendido, já que tal ato foi publicado no DOU de 16/11/82, muito tempo depois das contratações firmadas pela impugnante, ferindo o teor do disposto no artigo 106 do CTN, segundo o qual as hipóteses de aplicação retroativa de norma jurídica dizem respeito somente à lei;

2.1.. além disso, o referido parecer alude a imóvel destinado à sublocação do bem arrendado, o que não se coaduna com as contratações em tela;

3 - de igual sorte padece o argumento de que o preço dos terrenos era representado por uma nota promissória emitida pelas arrendadoras, cujo vencimento coincidia com a data do termo final do contrato de arrendamento, pois, de acordo com o artigo 1053 do Código Civil, a entrega voluntária do título da obrigação prova a desoneração do devedor, ou seja, pago o preço da compra e venda, por qualquer espécie de pagamento, desde que avençado pelas partes, o negócio jurídico está perfeito e acabado, não havendo como utilizar esse fato para visualizar "uma realidade montada determinadamente para uma pretensa evasão legal de tributos", como desejado pela Fiscalização;



Acórdão-nº 103-11.965

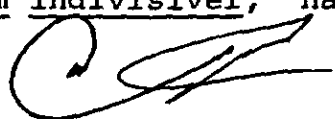
3.1. acresce, ainda, que, sendo os valores de tais títulos corrigidos monetariamente, a atualização monetária dos respectivos valores, apropriada e contabilizada mensalmente, foi oferecida à tributação pela impugnante;

4 - quanto aos contratos celebrados com a Manufacturers Hanover S.A. e com a London Multiplic, apontados como tendo desatendido ao disposto no artigo 3º da Lei nº 6.099/74, que determina a escrituração dos bens objeto do arrendamento em conta especial do imobilizado da arrendadôra, não há como negar que o mandamento jurídico é a esta dirigida, e não à arrendatária, não servindo tal argumento para autuá-la, ainda mais porque a correção monetária do vencimento foi oferecida à tributação em todos os exercícios;

5 - no que pertine à assertiva de que as cláusulas e condições dos contratos conduzem à solução final de compra, invalidando a opção inerente a essa espécie de contrato, o que os prédios projetados com fim específico e requisitos técnicos especiais são insuscetíveis de, com equivalente utilidade, serem úteis a diversos empregos e propriedades, e que a efetiva renovação sempre poderia ser unilateralmente inviabilizada pela arrendadora, restando à arrendatária a aquisição como única solução possível, impondo observar que a RES/BACEN nº 351/75, em seu artigo 8º, estabeleceu, apenas, requisitos mínimos que deverão constar dos contratos, que foram plenamente atendidos, inexistindo impedimento de ordem legal que obste às partes avençarem outras disposições de seu interesse, sendo, outrossim, da essência dessa espécie de contrato, que as especificações dos bens sejam estabelecidas pela arrendatária;

5.1. ademais, o direito de opção encontra-se previsto, não havendo como falar-se de cláusula potestativa que impeça seu exercício;

6 - da mesma forma, a assertiva do autuante de que o prédio edificado sobre um terreno forma um bem indivisível, não



Acórdão nº 103-11.965

se podendo admitir que parte sirva para base de cálculo das contra prestações e parte não, não encontra amparo na lei civil como dispõem os artigos 43, 53, 59 e 61, dos quais se depreende, em especial dos dois últimos, que, na apreciação dos bens reciprocamente considerados, as obras de aderência são tratadas como acessórios, devendo seguir o principal, não havendo como negar que os prédios, objeto dos contratos em exame são divisíveis em relação aos terrenos;

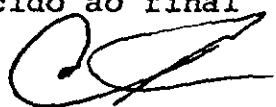
6.1. outrossim, a RES/BACEN nº 351/75, fixou a possibilidade de arrendamento mercantil de bens móveis e imóveis, não podendo alegar de sua aplicação a legislação civil pátria que dá o tratamento jurídico a tais bens;

7 - ante o exposto, é fácil verificar que as contra prestações deduzidas como custo ou despesa operacional referem-se ao objeto dos contratos de arrendamento mercantil, em perfeita consonância com o disposto na legislação pertinente à matéria;

8 - relativamente aos contratos com a UNIBANCO Leasing S.A., único em que as prestações envolvem o valor do terreno adquirido da arrendatária, aos quais, segundo o autuante, poder-se-ia dar o tratamento de "lease back", mas que "deixam de atender às disposições da Resolução 351/75 do Banco Central do Brasil, em seu capítulo IV", cumpre verificar que o contrato teve sua vigência a partir do recebimento do prédio, um ano e nove meses após a aquisição do terreno, e tinha por objeto, não o terreno vago e desocupado, mas um prédio de alvenaria, com área construída de 222,68 m², equipado com instalação de ar condicionado, destinado à Central Telefônica de Nova Prata;

8.1. todas as cláusulas exigidas no capítulo mencionado pela autuação foram atendidas;

8.2. ao entender o Autor do feito, que o direito de optar pela devolução do bem não poderá ser exercido ao final do



Acórdão nº 103-11.965

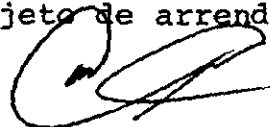
prazo, de vez que a impugnante deverá entregar à arrendadora uma importância referente ao valor residual garantido, equivocou-se aquele servidor, confundindo "valor da opção de compra" com "valor residual garantido", significando este a quantia que, no final do contrato, irá cobrir um eventual prejuízo financeiro da arrendadora, quando da venda do bem arrendado a terceiros e, aquele, o valor resultante entre a parcela amortizada durante o contrato e o valor financiado pela empresa arrendadora.

Ouvido o Autor do procedimento fiscal, este prestou a informação de fls. 511, protestando pela manutenção do lançamento.

As fls. 513 e 514, foram anexadas páginas de órgão da imprensa privada contendo notícia publicada a respeito de prováveis irregularidades praticadas nas contratações em causa e, às fls. 518/545, cópia do relatório de auditoria nº 01/85, realizada na Impugnante pela Contadoria e Auditoria Geral da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, concluindo, em relação aos contratos celebrados com a Leasing Sul S.A., que os mesmos, diferentemente dos demais, ao invés de terem indicado como custo da obra o seu custo real (soma dos desembolsos efetivamente realizados) foi avençado pelo seu valor limite, representando importância maior que a real de 76.634,0404 ORTN's, além de haver sido dispensado tratamento favorecido a tal empresa quanto à cobrança de valores correspondentes a distratos, reembolsados, em média, quase um ano e em valores históricos, além de outros aspectos.

Submetido o pleito a julgamento em primeira instância, o Delegado da Receita Federal em Porto Alegre proferiu, às fls. 551/571, a decisão nº 1.289/90, indeferindo a impugnação e o pedido de diligência nela contido de forma não especificada, nos seguintes termos, assim traduzidos em ementa:

"IMPOSTO DE RENDA-PESSOA JURÍDICA
NORMAS GERAIS - Arrendamento Mercantil.
Não podem ser constituídos em objeto de arrendamen-



Acórdão nº 103-11.965

to mercantil, bens cujo emprego caracterize 'aces-são' a imóvel de propriedade da arrendatária, mesmo que a arrendadora tenha assumido a contratação de obra em andamento ou que a transcrição do título de aquisição do imóvel, no Registro de Imóveis, seja feita após a contratação do arrendamento mercantil. Tal tipo de contratação é contrário à enunciação ex pressa do que o parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 6.099/74 caracteriza como arrendamento mercan-til, na redação adotada pela Lei nº 7.132/83 e do PN CST nº 24/82. A irreversibilidade dos bens empre-gados em 'acessão' de imóvel de propriedade da ar-rendatária caracteriza o negócio como aquisição de-finitiva (Código Civil - artigo 43, II) e, por via de consequência, elide que tal aquisição seja opcio-nal e exercida apenas no final do empraçamento do contrato, determinando que as operações sejam consi-deradas como compra e venda para os respectivos e-feitos tributários.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

NORMAS COMPLEMENTARES

Os atos normativos expedidos pelas autoridades admi-nistrativas não inovam em relação à Lei, apenas a complementam.

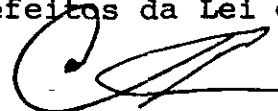
IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE."

Cientificada do decisório em 16/11/90 (AR de fls. 574) interpôs a contribuinte, em 10/12/90, o recurso voluntário de fls. 576/582, argumentando, em adição às razões de defesa apresen-tados na inicial, o que segue resumidamente abaixo:

1. ao afirmar que "os contratos firmados com as ar-rendadoras visaram a aquisição definitiva como compra e venda", a autoridade monocrática demonstrou que tais contratos revestem a ca-racterística de "lease back", albergado pelo tratamento dado pelo artigo 9º da Lei nº 6.099/74, que transcreve;

2. à época da autuação fiscal já se encontrava em vigor a Lei nº 7.132/83, dando nova redação à Lei nº 6.099/74 su-primindo a exigência de que os bens dado em arrendamento mercantil fossem adquiridos de terceiros pela arrendatária;

3. nesse caso aplica-se o disposto no artigo 106, II, alínea a do CTN, que prevê a retroação dos efeitos da Lei quan



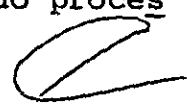
Acórdão nº 103-11.965

do a mesma deixa de definir determinado ato como infração;

4. a autoridade julgadora de primeiro grau se omitiu quanto à aplicação, pela auditoria fiscal, do PN/CST nº 22/82, eis que o ato não se coaduna com a fundamentação de mérito que lastreou a decisão.

Finalizando, anexou extrato da sentença proferida pela 4ª Vara de Fazenda Pública Estadual, que julgou procedente à a seu favor, a ação de embargos à execução, ação de repetição de auditoria e a ação de consignação em pagamento, ^{útil} tudo a propósito das matérias jornalísticas anexadas na fase de instrução do processo.

É o relatório.



Acórdão nº 103-11.965

V O T O

Conselheiro LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA, relator

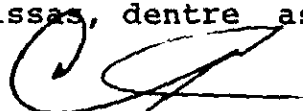
O recurso é tempestivo, por isso, dele conheço.

O núcleo da controvérsia reside na definição da natureza dos contratos nominados como de arrendamento mercantil arrolados, considerados, na instância recorrida como contratos de compra e venda a prestações, pelas circunstâncias de fato e de direito expostas à sociedade no relatório apresentado.

Entre o elenco de situações complementares arroladas para o fim colimado na autuação, emerge a afirmativa contida no último parágrafo de fls. 461, da qual se depreende que, ressalvados os contratos celebrados com a UNIBANCO Leasing S.A. Arrendamento, os atos praticados, tendentes a caracterizar a transmissão de propriedade dos terrenos da arrendatária às arrendadoras não produziram os efeitos jurídicos necessários a esse propósito, consistindo de artifícios engendrados para ocultar evasão fiscal, já que sabido pelas partes não revestir a natureza de contrato de arrendamento mercantil aquele cujo objeto consiste na construção em terreno de propriedade do arrendatário, por afrontar aos artigos 1º e 3º da Lei nº 6.099/74, pois, consoante os termos do artigo 530, inciso II combinado com os artigos 43, inciso II, 59 e 61 do Código Civil, desde a acessão dos materiais ao solo estes ingressaram na esfera patrimonial do seu proprietário, não pertencendo, assim, à arrendadora, nem podendo, em consequência, estar registrados em conta especial do seu ativo imobilizado.

A esse respeito, entendo inatacável a opinião manifestada quanto a matéria pela autoridade "a quo", que, de maneira precisa, assim se pronunciou nos itens 12 a 16 da decisão prolatada.

"Tendo em vista colocar-se a discussão na esfera que lhe é própria, cabe fixar premissas, dentre as



Acórdão nº 103-11.965

quais está a realidade de que a Lei nº 6.099/74, é uma lei prevalentemente de natureza tributária, para a constatação do que, basta atender a expressão do seu artigo primeiro:

'Art. 1º - O tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil rege-se-á pelas disposições desta Lei.'

O que há de se entender então, e necessariamente, é que as empresas poderão arrendar de tais ou quais formas, mas apenas poderão se apropriar dos benefícios tributários se sua contratação estiver conforme a preceituação dessa Lei (para o caso, o artigo 11 parágrafos 1º e 2º); caso contrário, deverá ser aplicado o tratamento tributário da compra e venda, vale dizer, da aquisição normal dos bens do ativo imobilizado das empresas. Ao parágrafo 1º, ora citado, no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 corresponde o parágrafo 1º do artigo 235.

Quanto ao alegado no item 4.10, cumpre esclarecer:

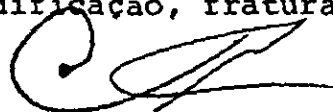
- Deve-se notar, de início, que os bens e materiais que foram agregados aos imóveis (terrenos) estão subordinados ao relevante fator da indissociabilidade material, óbice à devolução, ao arrendamento a terceiros ou sua retirada 'sem destruição, modificação, fratura ou dano', o que corresponde na 'ratio legis', a que o bem posteriormente desagregado deve conservar individualidade e valor substancial. Neste caso, ao contrário, trata-se de simples 'acessão' do imóvel.

- Temos assim que a 'acessão' se constitui em uma das modalidades pelas quais se adquire a propriedade. Dispõe a lei civil não só sobre a acessão, como também sobre a 'construção de obras' e suas consequências, guardando perfeita consonância com a definição legal de imóvel, na forma dos dispositivos transcritos do Código Civil Brasileiro, a seguir:

'Art. 43. São bens imóveis:

I - o solo com a sua superfície, seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo.

II - Tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano.



Acórdão nº 103-11.965

III - Tudo quanto no imóvel o proprietário ma tiver empregado em sua exploração industrial aformoseamento ou comodidade.'

'Art. 547. Aquele que semeia, planta ou edifica em terreno alheio perde, em proveito do proprietário, as sementes, plantas e construções, mas tem direito à indenização. Não o terá, porém, se procedeu de má fé, caso em que poderá ser constrangido a repor as coisas no estado anterior e a pagar os prejuízos.'

'Art. 536. A acessão pode dar-se:

- I - Pela formação de ilhas.
- II - Por aluvião.
- III - Por avulsão.
- IV - Por abandono do álveo.
- V - Pela construção de obras ou plantações.'

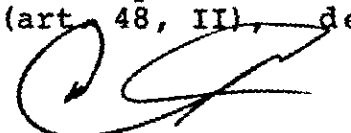
- A doutrina, dentro da mesma orientação, confirma, em sua plenitude, que os materiais empregados em 'acessão' de imóvel se tornam indissociáveis, fazendo com que, na realidade, os prédios sejam adquiridos definitivamente, situação incompatível com a natureza jurídica do arrendamento mercantil. Vejamos:

'IMÓVEIS POR AÇÃO DO HOMEM. Nesta espécie, propriamente, incluem-se os imóveis incorporados ao solo. E a esta espécie que CLÓVIS BEVILÁQUA, em boa técnica, dá a denominação de imóveis por acessão física artificial. Compreendem, assim, todas as construções ou edificações feitas ao solo, e que a ele aderem, tornando-se imobilizadas. E se dizem por ação do homem ou por acessão física artificial, porque a imobilização se processa pela vontade do homem, que, com seu engenho, transforma coisas móveis em imóveis.

E dessa imobilidade, que se mostra permanente ou definitiva, resulta que as coisas construídas ou edificadas se transformam em imóveis, na sua própria significação material, pois não se poderão transportar de um lugar para outro, sem que se destruam, se fraturem ou se danifiquem'.

(De Plácido e Silva, 'Vocabulário Jurídico', Forense, ed. 1963, Vol. II, pág. 786).

'8. INCORPORAÇÃO E ART. 48, III, do Código Civil - Para o direito brasileiro, o que importa é que o material de construção ou plantação se haja incorporado ao imóvel (art. 48, II), de



Acórdão nº 103-11.965

modo que se não possa retirar sem destruição, fratura ou dano.

Ou houve, ou não houve a acessão. A propriedade do material está perdida, ou das sementes, ou mudas, ou galhos, ou pedaços germináveis, se acessão houve.'

('Tratado de Direito Privado', Pontes de Miranda, Forense, edição 1971, vol. XI, pág. 185)

'II - Acessão de móvel a imóvel - Nesta categoria de aquisição imobiliária inscrevem-se as construções e plantações em terreno alheio, num ou outro caso verificando-se a adesão de coisa ao imóvel que recebe o respectivo incremento, dado que se não poderá mais destacar sem dano ou perda.

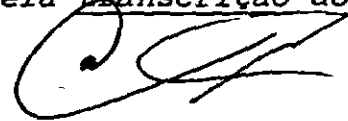
O princípio capital enuncia-se por via de uma presunção: toda a construção ou plantação, existente em um terreno, presume-se feita pelo proprietário e à sua custa (art. 545). Daí decorre o corolário segundo o qual se presume do dono do terreno qualquer construção ou plantação nele existente.

(Caio Mário S. Pereira, 'Instituições de Direito Civil', Forense, edição 1974, vol. IV, pág. 124).

'5. CONTEÚDO DOS ARTS. 547-549 do Código Civil - As sementes, plantas e construções acedem ao solo, sem que se haja de discutir boa fé ou má fé parte do proprietário ou de quem semeia, ou controí. Diz o art. 547. Aquele que semeia, planta ou edifica em terreno alheio perde, em proveito do proprietário, as sementes, plantas e construções, mas tem direito à indenização. Não o terá, porém, se procedeu de má fé, caso em que poderá ser constrangido a repor as coisas no estado anterior e a pagar os prejuízos'.

('Tratado de Direito Privado', Pontes de Miranda, Forense, edição 1971, vol. XI, pág. 178/179).

Deve-se notar, ainda, em relação aos terrenos de propriedade da impugnante, que todos eles permaneceram como de sua titularidade; no caso da UNIBANCO - LEASING S/A. ARRENDAMENTO MERCANTIL, e escritura pública de compra e venda só foi formalizada após o contrato de arrendamento mercantil. Como se sabe, em relação aos imóveis a transferência do domínio somente se opera pela transcrição do tí-



Acórdão nº 103-11.965

tulo de aquisição no Registro de Imóveis (Código Civil Brasileiro, arts. 531 e 620). E este o modo solene e legal de cumprir a tradição, para que se complete a aquisição e seja transmitido domínio. A tradição, no conceito jurídico, é a entrega material da coisa devida, para que se cumpra a obrigação assumida, na intenção de dela se libertar, ou quitar. A validade do ato jurídico, isto é, da transmissão do domínio, requer, agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei (arts. 145, nº I, 129, 130 e 145 do Código Civil).

A formalidade legal do registro da escritura de compra e venda de imóvel, no Registro de Imóveis, é, como foi dito, condição legal e necessária para que se realize a tradição e se formalize a transmissão da propriedade. Vejamos:

'TRANSMISSÃO. Do latim 'transmissio', de 'transmittere' (transmitir, enviar de um lugar para o outro, passar, transportar), em sentido amplo entende-se toda a ação e efeito de transmitir coisas, fazendo-as passar de um para outro lugar, ou do poder de uma para o poder de outra pessoa.'

(De Plácido e Silva, 'Vocabulário Jurídico', Forense, vol. IV, edição 1982, pág. 409).

Quem aliena somente perde a propriedade no momento em que se procede à transcrição, atendidos, porém, os princípios concernentes à protocolização. Vejamos o que diz o Código Civil Brasileiro e a doutrina ao tratar do assunto:

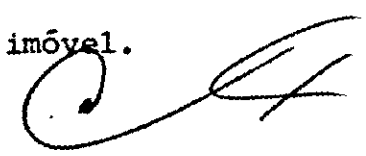
Da aquisição da propriedade imóvel

'Art. 530. Adquire-se a propriedade imóvel:

- I - Pela transcrição do título de transferência do registro do imóvel.
- II -
- III -
- IV -

Da perda da propriedade imóvel

'Art. 589. Além das causas de extinção consideradas neste Código, também se perde a propriedade imóvel:

- I - pela alienação.
 - II - pela renúncia.
 - III - pelo abandono.
 - IV - pelo perecimento do imóvel.
- 

Acórdão nº 103-11.965

parágrafo 1º. Nos dois primeiros casos deste artigo, os efeitos da perda do domínio serão subordinados à transcrição do título transmissivo, ou do ato renunciativo, no registro do lugar do imóvel.

parágrafo 2º.....

'Art. 676. Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos só se adquirem depois da transcrição, ou da inscrição, no registro de imóveis, dos referidos títulos (arts. 530 nº I, e 856), salvo os casos expressos neste Código.'

'Pelo nosso direito, o contrato não opera a transferência do domínio. Gera tão-somente um direito de crédito, impropriamente denominado direito pessoal. Somente o registro cria o direito real. E a transcrição do instrumento no cartório de registro da sede do imóvel que opera a aquisição da propriedade (Código Civil artigos 530 e 531). Mas, dentro de nossa sistemática, o registro como modo de aquisição não tem a natureza de negócio jurídico abstrato, como no germânico. E, então, um ato jurídico causal, porque está sempre vinculado ao título translatício originário, e somente opera a transferência da propriedade dentro das forças, e sob condição de validade formal e material do título.

(Pereira, Caio Mário da Silva, 'Instituições de Direito Civil', Forense, Vol. IV, edição 1974, pág. 115).

'A TRANSCRIÇÃO. Sem transcrição, não se adquire inter vivos a propriedade de bem imóvel. E, positivamente, um modo de aquisição. Não basta o título translativo. Preciso é que seja transcrito no registro público. Do contrário não opera a transferência, a que, simplesmente, serve de causa. Assim é nos sistemas jurídicos, como o nosso, que não reconhecem efeitos reais aos contratos.'

(Orlando Gomes, 'Direitos Reais', Forense, vol. I, edição 1973, pág. 130).

'Entre nós, porém, nenhum 'titulus adquirendi' é hábil para transmitir a propriedade de bem imóvel. Todos estão sujeitos à transcrição, sejam onerosos ou gratuitos. Devem ser transcritos, pois, dentre outros, os instrumentos dos seguintes negócios jurídicos: a) a compra e venda; b) a troca ou permuta; c) a dação em pagamento; d) a transação em que entre um imóvel es



Acórdão nº 103-11.965

tranho ao litígio; e) a doação. Também estão sujeitos à transcrição: a) os julgados, nas ações divisórias pelos quais se puser termo à indivisão; b) as sentenças que, nos inventários e partilhas, adjudicarem bens de raiz em pagamento das dívidas da herança; c) a arrematação e as adjudicações em hasta pública; d) as sentenças de desquite, nulidade e anulação de casamento, quando, nas respectivas partilhas, existirem imóveis sujeitos à transcrição; e) as sentenças que declaram usucapião'.

(Orlando Gomes, obra citada, Vol. 1, pág. 131).

Como se verifica, é irrelevante a alegação referente à forma de pagamento, conforme refere o item 4.7 da defesa, não tendo razão em contestar, item 4.8, a observação fiscal a respeito de inobservância ao disposto no artigo 3º da Lei nº 6.099/74."

Em adição a tais argumentos, mais do que suficientes para amparar o feito, urge, acrescentar que as declarações de vontade contidas nos respectivos instrumentos, públicos ou particulares, de compra e venda e comodato dos terrenos revelam-se, à evidência, enganosas, configurando típicas simulações, nos termos do artigo 102, inciso II do Código Civil, pois, como se constata de suas cláusulas e das situações de fato ao final verificadas, desde a celebração dos negócios, em nenhum momento havia o desejo efetivo de receber o preço, a alienante permanecia sempre na posse do bem e o débito da arrendadora se extinguiria pela recompra, em igual valor, ou seja, nenhum fluxo financeiro decorreria da venda e recompra pela arrendatária, que continuava na posse direta dos bens, não se verificando, também, nenhuma modificação de direitos, por falta de transcrição dos títulos no competente registro de imóveis.

Ademais, em diversas circunstâncias, as partes lançaram mão de instrumentos particulares de compromisso de compra e venda, sem validade para serem opostos ao Fisco por ausência do requisito essencial de forma, exigido pelo artigo 134, inciso II, combinado com os artigos 82 e 130 do Código Civil.

Absolutamente impróprios, portanto, os argumentos



Acórdão nº 103-11.965

expendidos pela apelante no sentido de vislumbrar a hipótese de "lease back" pois, como demonstrado, não se deu qualquer aquisição de imóvel pela arrendadora para que o mesmo pudesse se configurar.

Da mesma forma, a pretensão de aplicar ao caso as modificações introduzidas no artigo 1º da Lei nº 6.099/74, pela Lei nº 7.132/83, para elidir o feito revela-se incabível.

Em primeiro lugar, por tratar-se de lei vigente anos após a celebração dos contratos.

Além disso, como visto, no caso vertente não houve aquisição de terrenos pelas arrendadoras.

Finalmente, a norma contida no artigo 106, inciso II, alínea a do CTN, por referir-se a infração, diz respeito, apenas, à parcela do crédito tributário dela decorrente, qual seja, a penalidade pecuniária, e em nada afeta o presente lançamento, pois permanece em vigor o preceito de que o tratamento contábil das contraprestações de arrendamento mercantil dispensado aos pagamentos decorrentes de contratos celebrados com inobservância da Lei nº 6.099/74 constitui infração.

No mesmo diapasão e pelas mesmas razões mostrou-se adequada a interpretação do órgão singular no tocante a contratos celebrados com a MANUFACTURERS HANOVER ARRENDAMENTO MERCANTIL S.A. e com a LONDON MULTIPLIC S.A., em relação aos quais, quanto ao primeiro, apenas foi constituída hipoteca sobre o terreno em garantia do pagamento das prestações e, quanto ao segundo, foi firmado compromisso particular de compra e venda sob condição suspensiva do não exercício da opção de compra do prédio, permanecendo os imóveis, em ambas as situações, registrados na escrituração da autuada.

Resta, por último, apreciar as situações decorrentes dos contratos celebrados com o UNIBANCO LEASING S.A., nos quais a Fiscalização reconhece características próprias da modalidade deno



Acórdão nº 103-11.965

minada "lease back", mas nega-lhe tal natureza por entender que esse direito nunca poderá ser exercido pois, se a arrendatária optar pela devolução deverá, simultaneamente, entregar à arrendadora importância correspondente ao valor residual garantido, devendo o imóvel ser vendido a terceiros, ficando, ainda, a arrendatária obrigada pela diferença de preço obtido a menor nesta venda, o que implicaria infração às regras do capítulo IV da RES/BACEN 351/75.

A recorrente assegura que o entendimento do autuante resultou de equívoco entre os conceitos de valor residual garantido com valor de opção de compra, explicitando o significado de cada um.

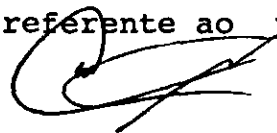
Em que pese a distinção conceitual entre um e outro, no caso vertente, não se verifica confusão da parte do Autuante, mas, isso sim, perfeita identidade entre os valores contratados sob um e outro título, como deixa claro a planilha anexa ao contrato de fls. 153, da qual se constata que, tanto o valor residual garantido (item 4), quanto o valor da opção para compra do bem (item 5) equivalem à mesma quantia.

Vale dizer, conforme avençado, se, ao final do prazo do contrato, a "arrendatária" optou por devolver o bem à "arrendante", deverá "pagar-lhe" quantia idêntica à que pagará caso exercesse a opção de compra.

A meu ver, porém, isso não significa que o direito de devolução não tenha sido assegurado, nada impedindo que, até mesmo por indisponibilidade de recursos financeiros, a arrendatária não possa exercer a opção de compra, vindo a arrendadora a promover a alienação do bem com o fito de se ressarcir daquela importância, sendo, de fato, irrelevante o destino que a arrendadora dará ao imóvel.

Creio, então, que, no particular assite razão à Recorrente.

Finalizando, destaco que a matéria referente ao pe-

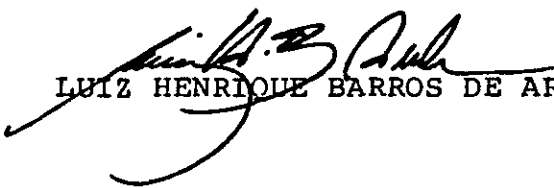


Acórdão nº 103-11.965

período-base de 1980, correspondente ao item 1 do Termo de Verificação (fls. 464/465) e ao item 6 do Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 459/460), não foi contestada nas diversas fases do processo.

Ante o exposto e do mais que dos autos consta, meu voto é no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as quantias correspondentes às contraprestações dos contratos de arrendamento mercantil celebrados com a UNIBANCO LEASING S.A., lançadas como custo ou despesa operacional nos períodos-base de 1983 (Cr\$ 107.764.409,14) e 1984 (Cr\$ 327.236.483,59), assim como as quantias correspondentes a esses contratos exigidas a título de correção monetária de balanço.

Brasília (DF), 17 de fevereiro de 1992



LUÍZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA - RELATOR