



## MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

MSR:

Sessão de 10 de maio de 19 93

ACORDÃO Nº 103-13.821

Recurso nº : 99.042 - IRPJ - EXS: 1985 e 1986

Recorrente : CERÂMICA SAFFRAN S/A

Recorrida : DRF EM MONTES CLAROS - MG

IRPJ - ARRENDAMENTO MERCANTIL - Desproporção das prestações iniciais e valor residual irrisório - Regime de competência - Confrontação das despesas com as receitas do período-base: a concentração do valor das contraprestações nos primeiros meses, mais a fixação de valor residual ínfimo e, ainda, o fato de o prazo do contrato ser inferior à expectativa do tempo de vida útil do bem, desvirtuam a sua natureza, convertendo-o, na realidade, em contrato de compra e venda a prazo, tornando indedutíveis, como despesas operacionais ou custo, as contraprestações pagas a título de arrendamento mercantil.

Negado provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CERÂMICA SAFFRAN S/A,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Victor Luís de Salles Freire (Relator), e Luiz Henrique Barros de Arruda. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber.

Sala das Sessões, em 10 de maio de 1993

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - PRESIDENTE E REDATOR-

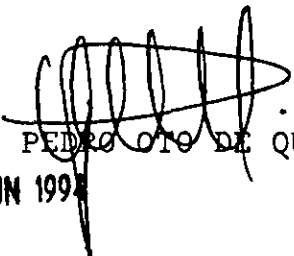
S: Continua na folha 1A.

DESIGNADO


ACÓRDÃO Nº 103-13.821

VISTO EM

SESSÃO DE: 16 JUN 1994

  
PEDRO OTTO DE QUADROS- PROCURADOR DA FAZENDA  
NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: João Aprígio Bizerra (Suplente Convocado) e Dimas Rodrigues de Oliveira (Suplente Convocado). Ausentes justificadamente, os Conselheiros Sonia Nacinovic e Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior.





## SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13601/000.086/90-55

2.

RECURSO Nº: 99.042  
ACORDÃO Nº: 103-13.821  
RECORRENTE: CERÂMICA SAFRAN S/A.

### RELATÓRIO

CERÂMICA SAFRAN S/A., estabelecida à rua Para de Minas, 631, Bairro Brasiléia, em Betim(MG), inscrita no C.G.C. sob o nº 18.751.354/0001-33, irresignada com a decisão prolatada pelo julgador singular, vem interpor recurso voluntário ao Primeiro Conselho de Contribuintes.

O Auto de Infração (fls. 01 a 15) constata a ocorrência de glosa de despesas e custos, pela descaracterização dos contratos de arrendamento mercantil, tendo em vista, a fixação de valor residual ínfimo, em flagrante desproporção com o preço de aquisição dos bens; e/ou prazos de contratos inferiores à expectativa do tempo de vida útil dos bens; e/ou valores das contraprestações flagrantemente desproporcionais no período de arrendamento, configurando-se infração ao artigo 235 e parágrafos, do RIR/80, nos exercícios de 1985 a 1989.

A contribuinte impugnou, às fls. 379 a 390, o lançamento consignado no Auto de Infração, tempestivamente, apresentando as seguintes razões de defesa:

Acórdão nº 103-13.821

- que tanto a Resolução nº 351/75, como a Resolução nº 980/84, bem como a lei nº 6.099/74, deixam bastante claro que a descaracterização do contrato de arrendamento mercantil, para contrato de compra e venda a prestação, somente se dá na hipótese da compra exercida antes do vencimento do contrato;
- que sendo o arrendamento mercantil, uma atividade privativa de sociedades autorizadas pelo Banco Central do Brasil, conforme ofício DIMEC 274/86, difere, completamente, da simples locação de bens;
- que a regulamentação do arrendamento mercantil estabelece prazos mínimos para os contratos, porém não determina a distribuição, no curso do prazo contratual, dos valores das contraprestações, cuja questão ficou definitivamente resolvida com o ofício DIMEC 274/86;
- que sendo o Banco Central, o órgão controlador das operações de arrendamento mercantil, somente a ele competiria a descaracterização dos contratos e não à Secretaria da Receita Federal;
- que não é da essência do Leasing a compatibilidade entre o valor residual e o valor de mercado do bem usado, ao tempo de opção, pois, se assim fosse, o arrendamento mercantil não passaria de uma locação com opção para compra do bem locado e não haveria necessidade de submetê-lo a um regramento todo especial de operação financeira, sujeita à fiscalização e controle do BACEN;



Acórdão nº 103-13.821

- que não há nenhuma imposição para fixação de um valor residual mínimo, mas sim, uma mera fixação de valor residual garantido, o que impediria o fisco federal de estabelecer restrições onde o texto legal não restringiu;
- que o Coordenador do Sistema de Tributação, através do Ato Declaratório nº 34/87, deixou estabelecido que na determinação do Lucro Líquido das Sociedades de Arrendamento Mercantil, deverão ser observadas as disposições pertinentes à legislação sobre Leasing, dentre elas a Portaria 140/84, ou seja, se uma empresa de arrendamento mercantil contratar para receber 90% do valor do bem em dado exercício e por exigência do BACEN ela tiver que apropriar tal receita no prazo contratual, para efeito fiscal prevalecerá a apropriação de 90% e 10%, conforme contrato, em obediência ao princípio de que a receita de uma empresa deve corresponder a despesa de outra.

Em apoio as suas alegações, ao final, anexou farta documentação, composta de pareceres emitidos por tributaristas, tais como: Arnold Wald, Geraldo Ataliba, Aires F. Barreto, Gilberto de Uchoa Canto, bem como, cópia de decisões judiciais exaradas por varas da Justiça Federal.

O autuante apresentou sua informação fiscal às fls. 563 a 565, onde propõe a manutenção integral do crédito tributário.

A decisão (fls. 567 a 575), prolatada pela autoridade monocrática, teve os seguintes fundamentos:

Acórdão nº 103-13.821

- o artigo 235 do RIR (Decreto nº 85.450/80) re-produz as disposições da Lei nº 6.099/74 e dis-põe que serão consideradas como custo ou des-pesa operacional da pessoa jurídica arrendatá-ria, as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil;
- os parágrafos 1 a 4 desse artigo dispõem sobre as consequências fiscais advindas da aquisição, por parte do arrendatário, de bens arrendados em desacordo com a Lei nº 6.099/74; conforme o parágrafo 3º, as importâncias já deduzidas pe-la adquirente como custo ou despesa operacio-nal serão adicionadas ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, no exer-cício correspondente a sua dedução;
- questiona se dentro do conceito do "leasing", enquadram-se contratos que estipulam valor re-sidual tão ínfimo que não chega a alcançar 1% do preço do bem arrendado, pois se as respos-tas forem afirmativas, serão supérfluas as ex-pressões do texto da Lei nº 6.099/74, que pre-vêm a renovação do contrato ou a devolução do bem arrendado, porque nenhuma arrendatária de-volveria o bem arrendado de graça;
- valores residuais tão inexpressivos tornam ine-xequíveis as demais opções do arrendamento mer-cantil, a não ser a entrega do bem arrendado ao arrendatário;
- por isso, os contratos em causa configuram ope-rações de compra e venda a prestação, por for-ça de opção exercida "a priori", mas nunca ope-

Q

Acórdão nº 103-13.821

rações de arrendamento mercantil de acordo com o próprio conceito de "leasing";

- por outro lado, de acordo, também, com o fundamento do "leasing", as operações pressupõem a impossibilidade e ou inconveniência operacional da empresa em imobilizar parte ponderável de seu capital de giro, na aquisição de bens, em detrimento de uma aplicação desses recursos na realização do seu objetivo social, porém quem paga 90% das prestações já no primeiro ano do contrato, não precisa socorrer-se do arrendamento mercantil;
- semelhante e desproporcional desembolso indica que a operação foi encerrada com o fito único e exclusivo de auferir o benefício fiscal, consubstanciada na Lei nº 6.099/74;
- por disposição legal, o prazo de contrato de arrendamento mercantil é de 03 (três) anos, podendo ser reduzido para 02 (dois) anos no caso de tratar-se de veículos e que a despesa financeira inerente, deverá ser apropriada proporcionalmente a este prazo;
- não tendo os contratos observado o rateio de suas despesas financeiras, proporcionalmente ao prazo de duração, conseqüentemente fraudaram dispositivos legais pertinentes ao prazo contratual, dando causa a ação fiscal;
- se não houvesse a Lei nº 6.099/74, no parágrafo primeiro do artigo 11, instituído penalidades específicas e agravadas, no caso de descumprimento de suas disposições, descaracterizando

Acórdão nº 103-13.821

a operação de Arrendamento Mercantil e considerando-a de compra-e-venda para efeitos fiscais, a incidência tributária iria recair sobre o ~~excesso~~ de despesa, apropriada desproporcionalmente no período inicial do contrato, em função da contraprestação concentrada naquele período;

- a competência do BACEN sobre a questão, na área pertinente à tributação, exaure-se com o estabelecimento do prazo contratual nos contratos de Arrendamento Mercantil, por delegação de competência, dentro dos parâmetros que a própria lei delegada estabelece;
- as leis tributárias impõem normas de tributação com base tão somente nos elementos extraídos do conteúdo econômico dos atos contratuais, fundamentada na autonomia dogmática e alicerçada na autonomia estrutural própria de que goza, conforme disposições emanadas de uma lei maior, o Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172/66;
- a autonomia dogmática está consubstanciada no capítulo IV - Interpretação e Integração da Legislação Tributária, que compreende os artigos 107 a 112 do CTN.

A autoridade singular, ao final, resolveu julgar totalmente procedente o Auto de Infração.

Ciente da decisão em 19 de novembro de 1990, tempestivamente, a interessada interpôs o recurso de fls. 579 a 583, onde renova as razões apresentadas na impugnação, acrescentando, mais, alguns motivos:



Acórdão nº 103-13.821

- a Resolução nº 980/84 do BACEN admite, expressamente, o arrendamento pelo prazo de 02 anos, de um bem com vida útil de 5 anos;
- é evidente que se a maior parcela foi imputada às prestações (o que é perfeitamente lícito), o valor residual a garantir, por razões óbvias, terá de ser irrisório, conforme artigo 9º, "G", I, da Resolução 980/84;
- pela Portaria nº 140/84, é admitido que se despreze o "regime de competência para registro das receitas e despesas do leasing".

Conclue, pedindo o provimento do recurso voluntário e conseqüentemente o cancelamento do feito fiscal.

É o relatório.



Acórdão nº 103-13.821

V O T O V E N C I D O

Conselheiro VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, Relator:

O recurso é tempestivo e assim dele se toma o devido conhecimento.

No pano de fundo da discussão, restringe-se a matéria sob discussão à possibilidade de a contribuinte poder considerar como custo dedutível parcelas de alugueres pagas ao amparo de contratos de "leasing" onde há concentração de pagamentos nas primeiras parcelas e, adicionalmente, pactuação de valor residual para o exercício da opção de compra ou não concentração mas pactuação de valor residual. Em verdade, em hipóteses que tais a Fiscalização, regra geral, tem partido para a descaracterização do negócio avençado, de arrendamento para verdadeiro contrato de compra e venda, com todas as consequências de ordem tributária na área do imposto de renda. Na maioria dos casos, a glosa da despesa vem acompanhada da exigência do reconhecimento da receita de correção monetária do bem, dado como ativável, nos exercícios atinentes aos respectivos pagamentos.

A propósito da matéria tenho assumido posição no sentido de negar a possibilidade da desconfiguração do contrato quando a exigência repousa apenas na existência de pactuação prevendo exercício de opção pelo valor residual. Já a respeito do fenômeno da concentração de parcelas ao início do contrato entendo, então, que a desconfiguração deve ser declarada, ha ja vista o evidente intuito simulatório na negociação.

Com tais condicionantes, entendo deva o apelo merecer provimento parcial na medida em que não vislumbro nos contratos de fls. 184/186, 193/196, 239/242, 247/249, 252/254, 256/258, 259/261, 262/264, 265/266, 267/269, 270/271, 273/274, 275/

Acórdão nº 103-13.821

/277, 278/280, 281/282, 284/286, 287/289, 290/292, 293/295, 296/298, 312/325, 326/327, 330/331, 333/334, 336, 338/339, 340, 343/344, 356/358, 360/361, 365/367, 368/370, 371/377 a ocorrência do fenômeno da concentração, ainda que em certas hipóteses pré-fixado o valor residual, como o que o apelo fica provido para o efeito de se ajustar o lançamento ao crédito tributário que deverá ser fixado após as exclusões ora noticiadas.

É o meu voto.

Brasília (DF), em 10 de maio de 1993

  
VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE - RELATOR



V O T O V E N C E D O R

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, Redator-Designado

Designado para redigir o voto vencedor, inicialmente, adoto o relatório do voto vencido.

O ilustre Conselheiro Relator vencido consignou em seu voto a posição que vem adotando na apreciação das questões envolvendo a dedutibilidade de contraprestações de arrendamento mercantil. Concorda com a tributação nas hipóteses em que fica evidenciada a concentração dos valores das contraprestações iniciais, e discorda, nos casos de glosas com base tão somente na fixação de valores residuais irrisórios para exercício da opção de aquisição dos bens pela arrendatária ao término do contrato. Daí o provimento parcial ao recurso voluntário proposto com seu voto.

Solicito permissão ao ilustre Conselheiro Relator para discordar de sua tese, na linha de entendimento expressa pela maioria dos membros do Colegiado e pelas bem lançadas fundamentações da decisão a quo, as quais adoto para, em seguida, reportar-me aos fundamentos do voto que proferi no Acórdão nº 103-13.758, de 14.04.93, que tratou de questão idêntica, na ocasião aprovado à unanimidade por esta Câmara, a saber:

"Refere-se a glosa de valores das contraprestações de arrendamento mercantil apropriadas como despesas operacionais, sobre a acusação de se tratar, na realidade de um contrato de compra e venda de bens ativáveis, transvestido em contrato de arrendamento mercantil ("leasing") em virtude da concentração dos valores das contraprestações iniciais e fixação de valor residual ínfimo para a aquisição do bem.

O lançamento tributário e a sua conseqüente manutenção pela autoridade julgadora em primeira instância estão corre

ACÓRDÃO Nº 103-13.821

tos, pelas bem lançadas razões de decidir que fundamentaram o decisório, as quais adoto e passo a enfatizar alguns aspectos atinentes à questão.

A desclassificação do contrato de leasing, para efeitos fiscais, mostra-se procedente, na medida em que as contraprestações iniciais foram fixadas em valores elevados e as finais em valores irrisórios, e, quando da assinatura do contrato já ficou acordada a opção de compra do bem pela arrendatária por valor residual também irrisório face à expectativa de vida útil remanescente do bem ao término do contrato.

Estes aspectos denotam que a intenção, que se concretizou, era mesmo a compra do bem, a prestações, mas utilizando-se da forma de um contrato de leasing, com o fito de apropriar os valores das contraprestações como despesas operacionais, fugindo à obrigação legal de capitalizá-los para futuras depreciações pelo prazo de vida útil esperado para o bem.

Na verdade, o contrato em tela, face às condições acordadas, quais sejam a concentração dos valores das contraprestações iniciais e fixação de valor residual ínfimo, de plano, numa primeira abordagem, fere a própria natureza do leasing que é a de propiciar à arrendatária a fruição de um bem indispensável às suas operações sem imobilizar grandes somas de capital na sua aquisição, necessários ao giro de seus negócios, ficando assim, no presente caso, mais uma vez evidenciado, tratar-se mesmo de compra e venda de bem a prestação.

Esta é a essência e objetivo principal de uma operação leasing e não aquele pretense objetivo citado pela recorrente de que o legislador da Lei nº 6.099/74, ao permitir fossem as contraprestações consideradas como custo ou despesas visou fortalecer as empresas, sem se preocupar se as parcelas seriam uniformes ou não.

ACÓRDÃO Nº 103-13.821

A legislação de arrendamento mercantil, necessariamente, deve ser interpretada dentro do contexto jurídico-tributário que integra, e não vista, à exclusiva conveniência do sujeito passivo, como uma legislação que vise propiciar vantagens fiscais quer à arrendatária quer à arrendadora, pela simples adoção, apenas formal, de um contrato de leasing, pois esta característica de favor fiscal tal legislação não possui e nada nela existe que autorize tal conclusão.

Arrimar-se no fato de o legislador não ter feito restrições quanto à uniformidade das parcelas e concentrar seus valores nas primeiras parcelas, ou quanto ao valor residual e fixá-lo em valor ínfimo, face ao prazo de vida útil remanescente, não é só contrariar a essência do leasing, acima já comentado, mas também, já numa segunda abordagem, desrespeitar as demais leis comerciais e fiscais que regem a apuração dos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real. a cujo contexto se submete a recorrente, a teor do disposto no artigo 157 do RIR/80.

É que, a legislação comercial, especificamente a Lei nº 6.404/76, art. 177, prescreve a adoção dos princípios de contabilidade geralmente aceitos e o registro das mutações patrimoniais segundo o regime de competência, critérios encampados pela legislação fiscal, consubstanciada no Decreto-Lei nº 1.598/77.

O regime de competência tem por substrato o princípio contábil do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis a que se referem. Esta matéria é tratada na obra "MANUAL DE CONTABILIDADE DAS SOCIEDADES POR AÇÕES - Aplicável também às demais sociedades", de Sérgio de Iudícibus e outros, 3ª edição, São Paulo, Editora Atlas, 1990, capítulo 3, subitem 3.5.4, página 93, in verbis:

"3.5.4 - O Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos Contábeis.

Enunciado: 'Toda despesa diretamente delineável com



ACÓRDÃO Nº 103-13.821

as receitas reconhecidas, em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontadas: os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorreram...!

É importante notar que a base do confronto não está relacionada ao montante dos recursos efetivamente recebidos em dinheiro ou pago, no período, mas às receitas reconhecidas (ganhas), nas bases já mencionadas, e às despesas incorridas (consumidas) no período.

Assim, podemos consumir ativos pagos no mesmo período ou adquiridos em períodos anteriores. Pode ocorrer o caso de sacrifícios de ativos, no esforço de proporcionar receita, cujos desembolsos efetivos somente irão ocorrer em outro exercício, ou de se incorrer em despesas a serem desembolsadas posteriormente (sacrifício de ativo no futuro, ativo esse que pode nem existir hoje).

Todas as despesas e perdas ocorridas em determinado período deverão ser confrontadas com as receitas reconhecidas nesse mesmo período ou a ele atribuídas,....".

No caso dos autos, na verdade, a contribuinte ao apropriar como despesas operacionais os valores das contraprestações de arrendamento mercantil, por valores concentrados nas primeiras contraprestações, prazo de contrato muito inferior à expectativa de vida útil do bem e valor residual irrisório para a aquisição dos bens arrendados, computou, indevidamente, na apuração do resultado dos exercícios de 1985 e 1986, parcelas correspondentes a sacrifícios de ativo (despesas ou custos) que contribuíram para a obtenção das receitas dos períodos-base futuros, a cujas receitas deveriam ser confrontadas para apuração dos resultados dos respectivos exercícios sociais. Tal procedimento reduziu, ao arrepio da lei, os resultados dos exercícios sociais fiscalizados e, conseqüente, a base de cálculo do imposto de renda dos correspondentes exercícios financeiros.



ACÓRDÃO Nº 103-13.821

Em suma, o contrato de leasing em análise, ao fixar as contraprestações iniciais em valores elevados e estipular prazo de duração inferior ao prazo de vida útil do bem acoplado à opção ' de compra por valor residual irrisório face ao valor e prazo de vida útil remanescente do bem, infringiu as disposições do art. 235 e §§ do RIR/80, tratando-se, na realidade, de compra e venda a prazo de bens que deveriam ser ativados para futuras apropriações ao resultado dos respectivos períodos-base em que contribuissem à obtenção das receitas da empresa, via depreciação ou amortização.

Conclui-se que autoridade julgadora a quo decidiu ' escorreitamente, face aos elementos presentes nos autos e à luz da legislação de regência.

Voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Brasília (DF), em 10 de maio de 1993.

  
CANDIDO RODRIGUES NEUBER - REDATOR-DESIGNADO

