



MINISTÉRIO DA FAZENDA

YSS

Sessão de 12 de abril de 1988

ACÓRDÃO Nº. 101-77.681

Recurso nº 92.225 - IRPJ - EXS.: DE 1984 a 1986

Recorrente JARDIM METAIS COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.

Recorrida: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM BELO HORIZONTE - MG

IRPJ - ARRENDAMENTO MERCANTIL - DESCARACTERIZAÇÃO PELA CONCENTRAÇÃO DO PAGAMENTO NAS PRIMEIRAS CONTRAPRESTAÇÕES.

Conforme entendimento reiterado deste Conselho, o contrato dito de arrendamento mercantil mas que estabeleça concentração de grande parte do pagamento nas primeiras prestações, caracteriza o negócio de leasing.

IRPJ - DESPESAS COM COMBUSTÍVEL. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DA NORMALIDADE, USUALIDADE E NECESSIDADE DA DESPESA.

Não logrando a contribuinte comprovar serem as despesas com combustíveis normais, usuais e necessárias, correta se apresenta a respectiva glosa.

IRPJ - DESPESAS COM REFORMA EM IMÓVEL - ATIVAÇÃO.

Os valores dispendidos com adaptação de imóveis à necessidade da empresa, excedendo o limite estabelecido pela legislação em vigor, devem ser ativados.

Recurso a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos aos presentes autos de recurso interposto por JARDIM METAIS COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento

v.v.

7

A

ao recurso, vencidos os Conselheiros Francisco de Assis Miranda,, Celso Alves Feitosa e Raul Pimentel, que davam provimento parcial para excluir da tributação as importâncias de Cz\$ 19.970,04 e Cz\$ 20.693,30, nos exercícios de 1984 e 1985, respectivamente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgamento. *f*

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

Urgel Pereira Lopes
URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE

Jose Eduardo Rangel de Alckmin
JOSE EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN - RELATOR

VISTO EM MARCO ANTONIO MENEGHETTI

- PROCURADOR DA FA

SESSÃO DE: 14 JUL 1988

ZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA e ARY TORIBIO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13603-000.276/86-21

RECURSO Nº: 92.225

ACÓRDÃO Nº: 101-77.681

RECORRENTE: JARDIM METAIS COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.

R E L A T Ó R I O

O Termo de Verificação anexo ao Auto de Infração assim fundamenta a exigência fiscal de que trata o presente processo (fls. 2/3):

"1) Despesas Deduzidas Indevidamente como Contraprestações de Arrendamento Mercantil

O contribuinte firmou, com a empresa BMC leasing - Arrendamento Mercantil, nas datas de 27/01/82 e 18/07/83, os contratos de nº 1.276/82 e 294/83, tendo lançado a débito de resultado de diversos exercícios valores das prestações respectivas. No entanto, examinando tais contratos, verificamos que os mesmos, nas condições pactuadas, não preenchem as condições legais para que possam os referidos valores serem considerados como custos ou despesas operacionais dedutíveis, conforme o disposto no art. 235 do vigente Regulamento do Imposto de Renda (Decreto número 85.450/80), pelas razões adiante enunciadas.

Quanto ao contrato nº 1.276/82, o mesmo prevê pagamento de suas 42 parcelas da seguinte forma:

da 1ª à 12ª: Cr\$ 205.908 cada uma (total Cr\$ 2.470.896)

da 13ª à 42ª: Cr\$ 2.612 cada uma (total Cr\$ 78.360)

Por sua vez o Contrato de nº 294/83 está

7.

Acórdão nº 101-77.681

pulá que suas prestações serão liquidadas do seguinte modo:

da 1ª à 12ª: Cr\$ 973.000 cada uma (total Cr\$ 11.676.000)

da 13ª à 26ª: Cr\$ 13.000 cada uma (total Cr\$ 182.000)

Ou seja, decorridos apenas doze meses (metade da vigência do prazo contratual) a arrendatária já teria liquidado 98,47% do valor de suas obrigações. Pelo exposto, evidencia-se que as contraprestações dos contratos são liquidadas nos primeiros doze meses do prazo contratual, sendo que a fixação de contraprestações de valor irrisório, após este período, visa pretensamente atender aos prazos legais exigidos, objetivando benefício fiscal maior que o permitido.

Tal procedimento contraria frontalmente as intenções do legislador e não pode prosperar, pois é incabível que convenções particulares procurem-se sobrepor a essas intenções, distorcendo a apuração dos resultados e consequentemente a base de cálculo do tributo.

Em apoio dessa argumentação, citemos como exemplo a jurisprudência expendida no Acórdão nº 105-1.728, de 08.04.86, da 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, segundo a qual "caracteriza-se como de compra e venda, sujeitando-se às normas previstas no artigo 235 do RIR/80 os contratos que, embora se revistam da forma de arrendamento mercantil, pactuem condições de pagamento que contrariam, em sua significância econômica, os prazos mínimos fixados nos Regulamentos anexos às Resoluções nº 351/75 e 980/84, do Banco Central do Brasil,

Em vista do exposto, a Fiscalização procedeu à glosa das contraprestações mencionadas, bem como fez a retificação do resultado da correção monetária de balanço, dando o tratamento de venda e compra às operações, tudo de acordo com o citado art. 235 e §§ e arts. 347 e 349 e 361, do RIR/80.

2) Outras despesas glosadas

Além do já referido, a Fiscalização procedeu à glosa de diversos outros valores, listados a seguir, quer por falta de documentação hábil e idônea para comprovar e amparar os lan

7.

f

Acórdão nº 101-77.681

çamentos contábeis, quer porque se trate de valores sujeitos à imobilização, vedado a sua dedução como custo ou despesa.

Exercício 84/83

Despesas de combustível sem comprovação hábil e idônea:

<u>Data</u>	<u>Histórico</u>	<u>Valor</u>
31.08.83	Pago Leão e Ricieri cf recibo	625.342
30.09.83	Pago Posto Boa Viagem	2.823.350
31.10.83	Pago Leão e Ricieri	1.069.589
30.11.83	idem	602.662
30.11.83	Pago Posto Boa Viagem	2.972.800
31.12.83	Pago Posto Paraíba	655.000
31.12.83	Pago Posto Boa Viagem	<u>11.221.300</u>
TOTAL		19.970.043

Exercício de 85/84

<u>Data</u>	<u>Histórico</u>	<u>Valor</u>
31.01.84	Pago Leão e Ricieri	662.095
29.02.84	idem	957.924
29.02.84	Pago Posto Boa Viagem	8.165.485
30.04.84	Pago Leão e Ricieri	1.145.096
31.05.84	idem	900.045
30.06.84	idem	1.218.610
31.08.84	idem	917.565
30.09.84	idem	1.358.620
31.10.84	idem	1.449.350
30.11.84	idem	2.111.205
31.12.84	idem	<u>1.481.805</u>

Valores indedutíveis porque passíveis de imobilização:

31.01.84	compra de janelas, portas e basculantes	172.200
31.03.84	material de obra em grande metalon	325.500
31.03.84	material de construção	453.200
31.06.84	material de construção	<u>852.600</u>
TOTAL		22.171.300

Exercício 86/85

Despesas indedutível, porque passível de imobilização:

30.06.85 serviços de terraplenagem 46.000.000."

B.

f

Acórdão nº 101-77.681

Dos fatos assim narrados resultou o Auto de Infração de fls. 6/6v, relativo aos exercícios de 1984, 1985 e 1986, do qual a contribuinte foi cientificada em 04 de setembro de 1986.

Inconformada, a empresa formulou impugnação à exigência fiscal, conforme peça protocolizada no dia 03 de outubro daquele mesmo ano (fls. 84/89).

No tocante à glosa das deduções feitas à título de contraprestações de arrendamento mercantil, insurgiu-se a impugnante contra a circunstância de um mesmo fato extraiem-se duas consequências distintas (a glosa e o saldo credor da conta corrente monetária). Igualmente sustentou que foram atendidos os pressupostos da Lei nº 6.099/74, em razão do que seria totalmente descabida a ação fiscal ao pretender dar outra natureza jurídica aos contratos em questão.

No tocante às despesas de combustíveis, argumentou que a empresa possui vários veículos de sua propriedade para transporte de pessoa e mercadorias dentro de suas atividades, havendo a necessidade de abastecimento de combustível. Os postos, por seu turno, não fornecem outros documentos que não os recibos de quitação das quantias pagas. De qualquer sorte, não pode existir dúvida de que as despesas referidas se enquadram entre as necessárias, sendo excessivo o rigor fiscal ao afirmar não existir documentação hábil e idônea.

Em relação as despesas que foram glosadas porque passíveis de homologação, assinalou a impugnante que as janelas, mão de obra em grande metalon, material de construção etc destinaram-se a conservação e reparos, sendo que os valores dispendidos são de pequena monta, sendo improcedente a conclusão do trabalho fiscal.

Finalmente, acrescentou, em relação às despesas de terraplenagem, que cuidou-se de serviço realizado em terreno vizinho ao da sede da empresa, a fim de facilitar o acesso à mesma,

B.

A

Acórdão nº 101-77.681

com o que se verifica que tais despesas são operacionais e não passíveis de imobilização.

Isto posto, requereu a decretação da improcedência do Auto de Infração.

Instada a se manifestar, a Fiscalização acentuou que no tocante às prestações de arrendamento mercantil, pelas condições intrínsecas dos contratos em pauta verifica-se, conforme demonstrado no Auto de Infração, que a natureza jurídica do negócio pactuado é a de compra e venda. Sustentou, também, o acerto em relação ao saldo credor da correção monetária.

Em relação às despesas de combustíveis glosadas, enfatizou que os documentos apresentados à Fiscalização e trazidos ao processo pela impugnante não contém os requisitos que permitem a identificação da normalidade, usualidade e necessidade da despesa, eis que não identificam os veículos com os quais foram efetivados tais gastos. Afirmou continuar sem amparo documental hábil os valores deduzidos, com o que opinou pela manutenção da exigência.

Quanto à compra de materiais de construção, argumentou a Fiscalização que pela sua própria natureza e valor, como pode ser averiguado pelas notas fiscais, são elas ativáveis, por— que destinadas à ampliação de instalações e não simples despesas de conservação.

Referentemente à terraplenagem, informou que a contribuinte limitou-se a alegar que o serviço teria sido prestado fora de seu terreno, sem, entretanto, fazer qualquer prova do asseverado.

Propôs, com tais considerações, a manutenção total da ação fiscal.

A decisão de primeiro grau porta a seguinte emen

ta: 

B.

Acórdão nº 101-77.681

"IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS - PESSOA JURÍDICA CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

Não se identificam como despesas operacionais aquelas não necessárias às atividades da empresa, as não comprovadas e bem assim as passíveis de imobilização.

O custo das melhorias realizadas em bens de uso da empresa, cujo período ultrapasse o período de um ano, integra o seu ativo permanente.

CONTRAPRESTAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

Serão adicionadas ao lucro líquido, para determinação do lucro real, os valores deduzidos a título de contraprestações de arrendamento mercantil, cujos contratos e respectivas condições pactuadas estejam em desacordo com a legislação pertinente à matéria.

CORREÇÃO MONETÁRIA DO ATIVO PERMANENTE

Improcedente a exigência fiscal decorrente da correção monetária "ex officio" do valor dos bens arrendados, na suposição de que esses bens integram o ativo permanente da arrendatária."

Em suas razões de decidir, a Autoridade julgadora ressaltou que, em concernência às despesas com combustíveis, que os documentos apresentados pela contribuinte não identificam os veículos com os quais foram efetivados os gastos. Desta forma, entendeu ser correta a conclusão do trabalho da Fiscalização.

No tocante à utilização de material de construção, comentou que na forma do Acórdão nº 101-74.255/83, as acessões ou benfeitorias decorrentes do emprego de material de construção em imóvel, com o objetivo de adaptá-lo às necessidades administrativas, acrescem ao valor do citado imóvel, com registro no ativo permanente, não cabendo sua contabilização como despesas de conservação ou reparos, sendo irrelevante o valor unitário de cada bem utilizado na transformação do imóvel.

Lembrou ainda que de acordo com o Aresto número 103-4.496/82, o custo das melhorias realizadas em bens de uso da

7.

7

Acórdão nº 101-77.681

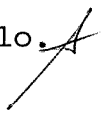
empresa (terraplenagem, imprimação e capeamento asfáltico de terreno) cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, integra o seu ativo permanente.

Em relação ao arrendamento mercantil, após assinalar características do contrato, como o fato de apenas em 12 meses a interessada liquidar mais de 90% do valor do contrato, sublinhou' o Julgador que o negócio jurídico não pode ser classificado como de arrendamento mercantil, mas sim como de compra e venda.

Finalmente, em relação à exigência de saldo de correção monetária, entendeu ser realmente indevida, excluindo-a da tributação.

Intimada da decisão em 23.12.87, a contribuinte interpôs recurso mediante petição protocolizada em 22.01.88. Nela asseverou que o procedimento adotado em relação às contraprestações de arrendamento mercantil se encontra amparado pela legislação em vigor, assim como pelas Resoluções do Banco Central, que é o órgão competente para disciplinar a matéria.

No tocante às despesas que foram glosadas por se considerar que deveria ter havido imobilização, renovou a recorrente os mesmos argumentos expendidos na impugnação.

Finalmente, em relação às despesas com combustíveis, ressaltou ter havido erro por parte da Autoridade julgadora a não observar que dos documentos dos Postos de Gasolina acostados aos autos um ou outro não mencionou o veículo abastecido. De qualquer sorte, não há como afirmar que a requerente não tinha necessidade ' de abastecer os veículos de sua propriedade para transporte de material e de pessoal. Anexou ao recurso os documentos de fls. 199/320. E terminou por pedir o provimento do apelo. 

É o relatório.

h.

Acórdão nº 101-77.681

V O T O

Conselheiro JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, Relator:

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

Três são as questões em debate. Passo a analisá-las separadamente, para melhor compreensão de meu voto.

I - CONTRAPRESTAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

A Fiscalização glosou a contabilização de despesas ou custos a título de contraprestações de arrendamento mercantil, salientando que nos respectivos contratos a maior parte do preço ajustado foi pago nas primeiras prestações, descaracterizando a operação de leasing.

Já a recorrente sustenta a regularidade e do procedimento por ela adotado, contestando a procedência do entendimento prevalente no Auto de Infração.

A matéria não é nova neste Conselho, sendo remansa a orientação de que a concentração do pagamento nas primeiras contra-prestações, assim como a fixação de valor residual mínimo, descaracteriza a operação de arrendamento mercantil, revelando sua real natureza de compra e venda a prazo.

Peço vênias para nesse particular reportar-me a considerações que expendi em julgamentos anteriores, cujo teor faço anexar ao presente voto por cópia.

(Lê voto anexo)

Data vênias, continuo convencido do acerto da posição adotada por esta Câmara a respeito da matéria, razão por que,

no particular, voto pela negativa de provimento do recurso.

II - DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS

A decisão de primeiro grau manteve a ação fiscal sob o argumento de que os documentos apresentados pela contribuinte não identificariam os veículos com os quais os gastos foram efetivados.

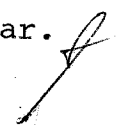
Em seu recurso, a interessada alega que o julgador a quo teria se equivocado ao afirmar não existir determinação do au tomóvel abastecido pelos Postos, já que somente em outro documentto há menção da placa do veículo.

Juntou, outrossim, a seu apelo, os documentos de fls. 199 a 319, com o intuito de comprovar o que foi por ele asseverado.

Todavia, entendo que merece ser mantida a tributação combatida. Os recibos de fls. 90/148 realmente não permitem a identificação da normalidade, usualidade e necessidade da despesa. De outra parte, os documentos de fls. 199/291 carecem de requisitos mínimos de confiabilidade para poder fazer prova a favor da contribuinte.

Igualmente, apesar de ter juntado uma relação de veículos e seria utilizados habitualmente pela empresa (fls. 149), não foram exibidos os correspondentes documentos de propriedade, nem se esclareceu quais os tipos de serviços que seriam por eles prestados, a não ser de forma genérica. Note-se, ainda, que às fls. 295/319 encontra-se cópia dos veículos abastecidos, ali constando placas de automóveis que não fazem parte da relação fornecida pela própria interessada (fls. 149).

Asssim sendo, não vejo como prosperar a irresignação da recorrente no particular.



Acórdão nº 101-77.681

III - DESPESAS ATIVÁVEIS

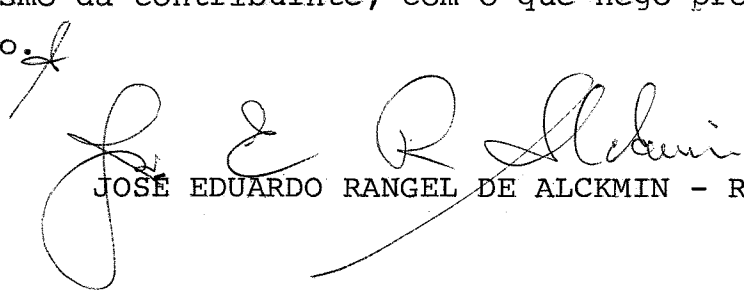
Referem-se a despesas com material de construção, janelas, mão de obra em grande metalon. A recorrente afirma que destinaram-se a conservação e reparos, sendo que o montante dispendido de pequena monta. Já a decisão recorrida assevera que tais gastos, porque tidos com imóvel, no intuito da adaptá-lo às necessidades administrativas da empresa, acrescem ao valor do citado bem, sendo, por isso ativáveis, não sendo cabível sua contabilização como despesas com conservação e reparos.

Efetivamente a interessada não esclareceu qual o tipo de reparo ou conservação que teria sido realizado. De outro lado, a própria natureza dos bens adquiridos indica a existência de realização de benfeitorias no imóvel onde se localiza a suplicante, a qual, nos termos da legislação em vigor, deve ser ativada.

Desta forma, parece-me correta a conclusão do decisório recorrido, motivo por que voto pela negativa de provimento ao apelo.

IV - CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto, entendo não ter razão o inconformismo da contribuinte, com o que nego provimento ao apelo interposto.



JOSE EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN - RELATOR

7.

PROCESSO Nº

Acórdão nº 104-77.681

V O T O

Conselheiro JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, Relator:

Ao ver da Fiscalização e da decisão recorrida dois fatores teriam descaracterizado a operação de arrendamento mercantil: o pequeno valor residual (1% do valor total) e a circunstância de que nas primeiras contraprestações foi pago quase a totalidade do preço devido.

Já a requerente sustenta que a variação das contraprestações não acarretou nenhum prejuízo ao Fisco, já que tomadas exercícios a exercício distribuíram-se elas de forma equitativa. ' Por outro lado, aduz a lei não estabeleceu nenhuma exigência no sentido de que as contraprestações fossem uniformes ou que o valor residual fosse fixado em valor expressivo.

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

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

h.

f

"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 indeterminado.

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

Eis aí o leasing, termo que vem sendo consagrado mesmo em língua latina".

Também o emérito Professor ARNOLDO WALD, in "Noções Básicas de "Leasing" destaca que:

"A idéia básica de uma expansão sem necessidade de investimento imediato e o leit-motiv de toda a propaganda das companhias de leasing quando afirmam nos seus slogans: "Equipem-se sem investir - Reequipem-se sem imobilizar fundos" - "Um reequipamento menos oneroso, uma expansão mais rápida e maiores lucros".

Desta maneira, verifica-se que o contrato de arrendamento mercantil tem esse traço característico: o de possibilitar o acesso a equipamentos sem necessidade de alocação de grandes somas de recursos.

Ora, examinando-se o contrato controvertido neste processo vê-se logo que foge ele às características do "leasing", tanto porque o pagamento do preço se deu quase integralmente logo nos primeiros meses de vigência do ajuste, como também pelo reduzido valor residual fixado.

Assim, não se pode afirmar que a operação encetada teve como objetivo proporcionar à empresa recorrente a aquisição

de equipamento sem oneração de volumosos recursos. Na verdade, observa-se, até porque foi expressamente declarado, que o objetivo maior da opção pelo tipo de negócio jurídico foi o de colher benefícios fiscais destinados aos contratos de "leasing". A acolhida, no entanto, de tal procedimento importaria, sem dúvida, em grave distorção da lei.

De outra parte, peço vênia para me reportar a magistral voto do eminente Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, proferido no Acórdão nº 101-77.016, a que aderi, e que em seu ponto fulcral assim está lavrado:

"Sob a ângulo de pagamentos mensais, correspondidos por valores retilíneos das contraprestações devidas pela arrendatária, conquanto seja certo não haver, no ordenamento jurídico, uma regra fechada e mesmo observar-se frente à fórmula estabelecida no item 7 da Portaria MF nº 564, de 03.11.1978, uma variável curva descendente no cálculo dos valores das prestações, sendo até possível depararem-se, no confronto fático de cada caso, situações que justifiquem uma variação lógica no valor das contribuições durante o prazo do contrato, em virtude das características e do uso dos bens arrendados, capaz de razoabilizar uma perda considerável no valor residual, compensada por um maior encargo no valor do primeiro lote de prestações, que venham cobrir o declínio das últimas, não se pode, porém, oferecer abrigo, legal-tributário, a anomalias, como as da espécie dos autos, em que, em média, as doze primeiras prestações atingiram, faixa de 80% (oitenta por cento) do custo definitivo dos bens, numa inegável contrariedade aos pressupostos do arrendamento mercantil, que se assenta na filosofia ou da falta de capital de giro, ou da impossibilidade, ou, ainda, da inconveniência de reduzi-lo de um mais bem adequado emprego no desempenho da atividade própria. Tal desproporção descaracteriza o arrendamento mercantil, principalmente perante o inexpressivo valor residual, revelando-se que ele apenas tomou as vestes de formalismo contratual, como o ir-recomendável 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 art. 235, o total desembolsado é que constituirá o custo do bem, não tendo cabimento a separação dos custos financeiros. Há, portanto, norma particular expressa, no sentido de considerar no total das contraprestações os encargos financeiros como integrantes ao custo de aquisição do bem.

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

Ora, se o tratamento jurídico-tributário 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 dispendios, como despesas operacionais e não como aquisição de bens, como de fato é, e para, por outro lado, evitar os efeitos, decorrentes do crédito da correção monetária incidente sobre a aquisição da propriedade de bens que se classificam no ativo permanente do balanço patrimonial. Tal desproporcionalidade, além de controverter a filosofia da impossibilidade de dispor de capital de giro ou da inconveniência de não lhe dar aproveitamento integral dos recursos nos objetivos específicos das atividades exploradas, constitui inegável subversão aos princípios contábeis e fiscais que regulam a apuração do resultado do exercício."

E continua adiante

7. "As circunstâncias relevantes como até aqui

se têm examinado, de modo abrangente, o aspecto objetivo do "leasing", embora até mesmo independentemente da natureza jurídica do contrato, ajudam a analisar cada operação na medida em que a característica mercantil do negócio contratado propende a desmascarar uma compra e venda a prestação, procurando-se impressionar o contrato com as aparências de um arrendamento mercantil em consonância com a lei, como se direito fosse a mesma coisa que formalismo contratual. Isto se torna irrefutável, sobretudo em razão da promessa sinalagmática de venda 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 despeça 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, encobrendo, só e tão-só, uma operação de financiamento de compra a prazo, e não se realizando uma locação de coisa ou bem. O necessário é, portanto, não se levantar o véu da operação que, desde o seu início, oculta uma compra e venda revelada em estabelecer-se um preço residual vil.

Sob o mirante do valor residual, FÁBIO KONDER COMPARATO comenta que a existência de uma promessa unilateral de venda por valor residual previamente fixado, desde o início do contrato, ao lado da relação locatício de coisa, torna irretorquível a descaracterização do "leasing" para mera locação ou venda a crédito (Enciclopédia Saraiva, vol. 19, pág. 390).

Ademais, não é porque o contrato tome as roupagens de "leasing", e só por isso, que a dupla destinação ("renting" ou "leasing" operacional) deixa de caracterizar, como coisa vendida, os bens negociados sob a forma disfarçada de arrendamento mercantil. É sobretudo a natureza do bem a par de sua destinação ou utilização que se define o caráter da operação, pois, em relação a esta, há de se ter em vista a comutatividade peculiar em 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

ACÓRDÃO Nº 101-77.681

preceitos normativos, pois também princípios menores o infra-estruturam. E tanto mais consistente se torna o sistema, quanto mais a firmeza do princípio menor ostenta a segurança dos princípios maiores. Se assim não fosse, difícil não seria fazer o artificialismo da operação prevalecer sobre a essência da matéria.

Seria ingenuidade admitir-se que, em face das disposições do artigo 5º da Lei nº 6.099/74, o arrendatário iria restituir o bem ou renovar o contrato, e não exercer a opção de compra, frente à pequenez de um valor residual a ser despendido. É de notar-se que o valor residual é pequeno e grande o contrato de "leasing" pelo volume das contraprestações pagas, no prazo de sua vigência, porque correspondidas por um total muito superior ao custo de aquisição do bem e, contudo, toda a grandeza do formalismo em que se firmou o instrumento contratual está-lhe impedindo de tornar a operação na modalidade de "leasing", sujeito ao tratamento tributário diferenciado, pela pequenez do resto a pagar como preço pela opção de compra. Ninguém, após despendar uma enormidade soma de dinheiro, teria tal despreendimento a ponto de deixar escapar a oportunidade de adquirir a propriedade do bem, faltando tão pouco para inteirar-se o preço de compra, a menos que ele se contemple em estado de interdição. Lembrança de uma luta entre o gigante (as contraprestações) e o anão (o valor residual). E mesmo que, frente ao diminuto valor residual, reduzidíssimo, se venha alegar que o bem não foi vendido ao arrendatário, mas a um terceiro, como pode acontecer, é porque, às ocultas, outro negócio se fez entre o arrendatário e o terceiro, como consequência lógica.

A fixação de um valor residual mínimo é uma evidência a caracterizar uma compra e venda. Nem se argumente com o princípio da autonomia da vontade, para se dizer que nada obsta em a arrendatária renunciar ao seu direito de opção de compra e vai renovar o contrato ou devolver o bem à sociedade de "leasing". Acontece, porém, que a opção só se exercerá por ocasião do término do contrato, mas a contratação prévia do valor residual mínimo, insignificante, simbólico, por exemplo, igual a 1% (um por cento), ou a Cr\$ 1 (um cruzeiro), revela que a opção de compra foi feita no início do contrato, o que, nos termos do artigo 10, e seu parágrafo único, da Resolução BCB nº 351, de 17.11.1975, deixa caracterizada uma operação de compra e venda e não de arrendamento mercantil.

7.

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 por que 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 arren

4.

damento, 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 iditot que pode impressionar ao raciocínio desavisado, mas não implica no relevo que a defesa pretende emprestar-lhe.

A dupla incidência tributária, a bitributação, somente ocorreria se os efeitos da cobrança do imposto incidissem sobre o patrimônio da mesma empresa. Os fatos econômicos são distintos e autônomas, as empresas. Numa das empresas glosou-se a dedução pelo disfarce da despesa, mas tal fato não resulta em desconsiderar-se a receita que a outra empresa obteve. A glosa de despesas, que provocam 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 norma legal estabelecer regras expressas, se o ônus do tributo for suportado pela mesma pessoa jurídica, o que não é o caso;
- em segundo lugar, que a legislação fiscal se alheia a esses fatos, por motivo de ser inviável determinar em que montante exato uma verba desembolsada por uma pessoa jurídica sofrerá incidência do tributo da mesma natureza em outra pessoa jurídica, pois nesta aquela verba pode

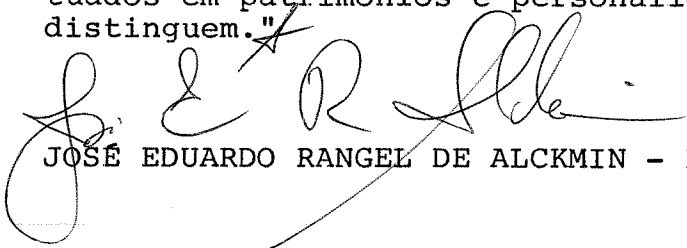
7

Acórdão nº 404-77-681

ser aplicada na produção de bens, cuja receita não seja tributável, ou até sujeitar-se a outras causas ou circunstâncias sobre a qual não redundar tributo algum;

- em terceiro lugar, que legislação de regência do imposto de renda somente exclui a incidência tributária sobre os lucros apurados e regularmente distribuídos entre pessoas jurídicas, nos casos em que expresamente indica, e esta não é a espécie dos autos."

Não há, portanto, como se falar em dupla incidência tributária, ou seja, em bitributação desses fatos situados em patrimônios e personalidades jurídicas que se distinguem."



JOSE EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN - RELATOR.

