



MINISTÉRIO DA FAZENDA

cvgc

Sessão de 07 de julho de 19 87

ACORDÃO Nº 103-07.987

Recurso n.º 91.388 - IRPJ - EXS: de 1985 e 1986

Recorrente ARAXÁ - DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM UBERABA - MG

IRPJ - NULIDADE DO LANÇAMENTO

A apreciação de inconstitucionalidade refere-se a lei ou a ato normativo. A nulidade do lançamento, por contrário à lei, constitui matéria de apreciação de mérito e não de preliminar. Preliminar rejeitada.

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

Nesses casos, o preço de compra e venda é o total das contraprestações pagas durante a vigência do arrendamento, acrescido da parcela paga a título de preço de aquisição (Lei nº 6.099/74, art, 11, § 2º).

Outrossim, oferecidas à tributação todas as contraprestações, por força da sua glosa como despesas, que se tornaram indedutíveis face à descaracterização do contrato de "leasing", descabem a correção monetária sobre o valor que deixou de ser imobilizado.

✓

Assinatura manuscrita em tinta preta, com uma inicial proeminente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ARAXÁ DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para o fim de se excluir da tributação os valores de Cr\$ 19.228.000 e Cr\$ 56.259.540, respectivamente, nos exercícios de 1985 e 1986.

Sala das Sessões-DF, em 07 de julho de 1987.

ANTONIO DA SILVA CABRAL

PRESIDENTE

RICHARD ULRICH KREUTZER

RELATOR

VISTO EM JOSÉ NICODEMOS C. DE OLIVEIRA

PROCURADOR DA
FAZENDA NACIO
NAL.

09 JUL 1987

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: THEREZA ARRUDA BORREGO BIJOS (Suplente), CARLOS AUGUSTO DE VILHENA, LÓRGIO RIBEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

RECURSO Nº: 91.388

ACÓRDÃO Nº: 103-07.987

RECORRENTE: ARAXÁ DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.

R E L A T Ó R I O

Araxá Distribuidora de Bebidas Ltda., inscrita no CGC sob nº 20.028.387/0001-00, foi lançada de ofício conforme auto de infração de fls. 3.

2. Ao apresentar a sua impugnação a recorrente conformou-se com parte do crédito tributário constituído, procedendo ao respectivo recolhimento.

3. A matéria ainda em litígio diz respeito a glosa de despesas de arrendamento mercantil e conseqüente tributação da correção monetária do bem arrendado.

3.1 A recorrente contratou com BMG Leasing S.A. Arrendamento Mercantil operação denominada entre as partes como sendo de arrendamento mercantil de um chassi para caminhão marca Mercedes Benz, ano de 1984, no valor de Cr\$ 38.000.000,00, sendo que o valor das contraprestações foi:

a) da 1a. à 12a. Cr\$ 5.852.000,00 cada uma; e

b) da 13a. à 26a. Cr\$ 1.000,00 cada uma.

Foi assegurado à arrendatária (recorrente) a opção de compra do bem acima pelo valor de Cr\$ 1,00 ao término da vigência do contrato.

3.2 Destaca-se do auto de infração o seguinte:



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 103-07.987

"a) As operações acima são de compra e venda porque a "Arrendadora" fixou previamente no contrato, um valor residual para que a "Arrendatária" (compradora) pudesse adquirir o bem, porém o valor de Cr\$ 1,00 (hum cruzeiro), no presente contrato é meramente formal, visto que nenhuma "Arrendatária" deixaria de adquirir bens de valor relevante por quantias tão irrisórias;"

3.3 As glosas das despesas de arrendamento mercantil importam:

Exercício de 1985, ano-base de 1984 Cr\$ 29.359.756

Exercício de 1986, ano-base de 1985 Cr\$ 40.970.000

Foi dado como enquadramento legal: art. 235, § 3º do RIR/80 e Lei nº 6.099/74, art. 11 § 3º.

3.4 As receitas de correção monetária do balanço lançadas importam:

Exercício de 1985, ano-base de 1984 Cr\$ 19.228.000

Exercício de 1986, ano-base de 1985 Cr\$ 56.259.540

Foi dado como enquadramento legal: Lei nº 6.099/74 , Lei nº 7.132/83 e art. 235, § 1º e 3º do RIR/80.

4. Na impugnação a recorrente, esperando o cancelamento de parte do auto de infração, alegou, em síntese, que:

a) Preliminarmente, o auto de infração é nulo pois faltou-lhe a indicação da disposição legal infringida;

b) Apenas para argumentar, entra no mérito da questão, discordando do lançamento, tendo em vista que o artigo 11, §1º da Lei nº 6.099/74 somente considera como operação de compra e venda a aquisição pelo arrendatário de bens arrendados em desacordo com



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 103-07.987

as disposições da referida Lei. Este não é o caso em epígrafe, não podendo o intérprete expandir ou inovar;

c) A mesma Lei, em seu artigo 5º limitou-se a exigir que os contratos de arrendamento mercantil contenham opção de compra ou renovação do contrato e preço para opção de compra ou critério para uma fixação;

d) o artigo 8º, letra f, da Resolução nº 351/75, confirmado pelo artigo 9º, letra g, da Resolução nº 980/84, ambos do Conselho Monetário Nacional, estabelecem que os contratos de arrendamento mercantil devem conceder à arrendatária a opção de compra do bem arrendado, estabelecer o preço para seu exercício, ou critério utilizável na sua fixação, que pode inclusive ser o de valor de mercado;

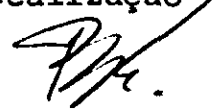
e) O parágrafo único do artigo 10 da Resolução nº 351/75, confirmado pelo artigo 11 da Resolução nº 980/84, determina que a operação será considerada como de compra e venda a prestação se a opção de compra for exercida em desacordo com o disposto naquele artigo 10, ou seja, antes do término da vigência do contrato de arrendamento;

f) O artigo 235, § 1º, do RIR/80 dispõe que a aquisição pelo arrendatário, de bens arrendados, em desacordo com as disposições da Lei nº 6.099/74, será considerada operação de compra e venda a prestação;

g) A cláusula 18 dos contratos com a BMG Leasing S.A. Arrendamento Mercantil dá a necessária cobertura jurídica ao assegurar que a arrendatária, ao término da vigência do contrato, exerça a opção de compra do bem arrendado por um preço previamente acordado;

h) Não pode o Administrador Público ou a Fiscalização

1



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 103-07.987

criar casos novos de descaracterização do arrendamento mercantil e de sua equiparação à compra e venda a prestação, além dos casos expressos em lei, o que feriria o artigo 153, § 2º, da Constituição;

i) O contrato impugnado preenche todos os requisitos da legislação positiva do Brasil que dispõe sobre as normas operacionais e os aspectos tributários do arrendamento mercantil;

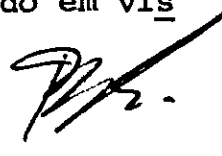
j) Afora disposição específica com relação a bancos de investimento, nenhum texto regulamentar tratou de estipular valor residual mínimo, contábil ou não, pelo contrário, a própria Lei nº.. 6.099/74, em seu artigo 14, dispõe que não será dedutível quando da baixa, a diferença a menor entre o valor contábil residual e o preço de opção, desvinculando assim, qualquer ligação entre o valor residual ajustado entre as partes, a critérios contábeis de aferição;

k) Existem decisões no âmbito da Receita Federal no sentido de admitir que o valor residual estipulado entre as partes seja inferior ao de mercado, sendo que tal fato não descaracteriza o arrendamento mercantil, como contrato diferenciado de compra e venda;

l) Outro aspecto de suma importância refere-se à inexistência de perda para o Fisco nas operações de "leasing".

5. O AFTN autuante manifestou-se, na informação fiscal de fls. 65/67, pela manutenção da exigência incidente sobre a matéria objeto do litígio, de vez que dentro da Lei.

6. Na decisão de fls. 68/73 o Sr. Delegado da Receita Federal em Uberaba (MG) enfrentou a preliminar de nulidade, julgando-a improcedente, e, no mérito, julgou procedente o auto de infração de fls. 03/05 referente aos exercícios de 1985 e 1986, deixando de exigir o crédito tributário relativo ao exercício de 1984, tendo em vis



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 103-07.987

ta o recolhimento efetuado.

7. A recorrente foi notificada da decisão de primeira instância no dia 27/03/87, uma sexta-feira, e apresentou seu recurso no dia 27/04/87, uma segunda-feira.

8. No recurso é alegada, preliminarmente, a inconstitucionalidade da tributação com base no § 2º do artigo 153 da Constituição Federal. Entende a recorrente que o lançamento teria sido efetuado sem a devida base legal. Reporta-se, também, ao artigo 19 da Constituição Federal que veda ao poder público instituir, aumentar e "cobrar ou tentar impor" tributo sem que lei o estabeleça.

8.1 A recorrente refere-se, ainda, aos artigos 3º e 114 do Código Tributário Nacional, procurando evidenciar a ilegalidade da tributação.

9. No tocante ao mérito, entendendo que o auditor fiscal teria reconhecido tratar-se de uma operação de arrendamento mercantil, diz a recorrente que o autuante a seguir teria sentenciado tratar-se de operação de compra e venda com o intuito de elidir-se total ou parcialmente do pagamento do imposto de renda.

9.1 Acrescenta que o auditor fiscal não tem competência para desqualificar ou desclassificar contratos definidos por lei. Após apresentar, sucintamente, distinção entre contratos de arrendamento mercantil e de compra e venda, diz que o § 1º do artigo 11 da Lei nº 6.099/74 somente admite a desclassificação do contrato de arrendamento mercantil para o contrato de compra e venda a prestação, quando em desacordo com a referida Lei.

9.2 Pergunta onde fora encontrado dispositivo desclassificatório de contrato de arrendamento mercantil para compra e venda.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 103-07.987

9.3 A recorrente nega que tenha adquirido o chassis da arrendadora em 31/08/84; diz que recebeu o referido bem em cumprimento do contrato de arrendamento mercantil.

9.4 Prossegue argumentando que os contratos de arrendamento mercantil, bem como as empresas de arrendamento mercantil estão sujeitas ao controle e fiscalização do Banco Central do Brasil, razão pela qual pergunta se é possível que dois organismos de um mesmo ministério tenham critérios totalmente opostos sobre a observância de preceitos legais e validade de um mesmo ato jurídico; o Banco Central reconhecendo um contrato como de arrendamento mercantil e a Secretaria da Receita Federal não o reconhecendo.

9.4.1 Entende que caso este Conselho confirme a absurda decisão de primeira instância, o Banco Central e a arrendadora teriam que ser integradas à lide.

9.5 Alega a recorrente que houve julgamento subjetivo do auditor fiscal, ao basear-se em quantia de valor residual mínimo, para descaracterizar o contrato de arrendamento para de compra e venda, quando nenhuma lei em vigor no Brasil fixa o valor mínimo residual, sendo que o fisco não tem competência funcional para arbitrá-lo, fixá-lo, ou para considerá-lo simbólico para efeito legal.

9.6 A recorrente classifica o procedimento do auditor fiscal como ultrapassando os limites legais com seu excesso de zelo. Aduz que foi ignorado o fim último do instituto do arrendamento mercantil que é a apropriação na conta de despesas gerais dos valores pagos à arrendadora; diz que estes valores pagos seriam em muito compensados por outros fatores, tais como: criação de centenas de empresas de arrendamento mercantil, milhares de novos empregos e, conseqüentemente, arrecadação tributária das novas empresas e da renda de seus empregados.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 103-07.987

9.7 No concernente à afirmação constante no auto de infração que o valor dos bens foram apropriados como despesas operacionais, em prazo inferior ao permitido para depreciação, alega que a questão de prazo com tempo para depreciação do bem objeto do contrato de arrendamento não seria objeto de interesse fiscal contra a arrendatária e, sim, contra a arrendadora. O argumento de que o tempo de depreciação de veículo é de cinco anos, aplicar-se-ia exclusivamente à arrendadora. Reporta-se à Resolução nº 351, a qual estabelece que no contrato de arrendamento mercantil deverá ser estipulado o prazo mínimo de dois anos, em se tratando de veículos. Entende que o contrato por ela celebrado encontra-se sob o pálio da lei, pois o prazo estipulado e cumprido foi de vinte e seis meses.

9.8 Finaliza seu recurso, dizendo que não relutou em pagar os valores reconhecidos como legítimos. Assim, requer a aceitação e pleno provimento de seu recurso.

E o relatório.



V O T O

Conselheiro RICHARD ULRICH KREUTZER, Relator:

O recurso é tempestivo.

2. Nulidade do Lançamento.

2.1 No recurso é invocada a inconstitucionalidade da tributação.

A apreciação de inconstitucionalidade refere-se a lei ou a ato normativo, conforme se depreende do artigo 116 da Constituição Federal. Ora, lançamento de ofício não constitui ato normativo e, obviamente, muito menos lei. Nestas condições não há que se falar de inconstitucionalidade do lançamento, podendo, quando muito, se cogitar de eventual ilegalidade do lançamento.

2.2 O auto de infração foi lavrado com base nos artigo 235, § 3º do RIR/80 e Lei nº 6.099/74, artigo 11, § 3º para a glosa das despesas de arrendamento mercantil, e com base na Lei nº 6.099/74, Lei nº 7.132/83 e artigo 235, §§ 1º e 3º do RIR/80 para a correção monetária do valor das parcelas consideradas ativáveis registradas como despesas. Se o crédito tributário foi constituído em desacordo com a legislação de regência, tal envolve questão de apreciação de mérito e não de preliminar.

2.3 Igualmente consitui questão de apreciação de mérito a infringência ou não, de artigos do Código Tributário Nacional.

2.4 Não é por demais destacar que por ocasião da impugnação foi alegada a nulidade do auto de infração, por falta de indicação da base legal da tributação, o que foi refutado com muita propriedade na decisão de primeira instância.

2.5 Estas as razões pelas quais rejeito a preliminar ar

PPH.

Acórdão nº 103-07.987

guída.

3. Mérito.

3.1 No recurso é dito que o auditor fiscal teria reconhecido tratar-se de uma operação mercantil. Tal afirmação não corresponde ao constante no auto de infração, onde o auditor fiscal consignou que a aquisição do chassi se tratou de operação de compra e venda.

3.2 A matéria em questão não é nova neste Colegiado, pois já existem várias decisões a respeito. O então Conselheiro-Presidente desta Câmara, Dr. URGEL PEREIRA LOPES, em seu voto relativo ao litígio que resultou no Acórdão nº 103-07.767, de 26/1/87, após examinar o entendimento de vários autores sobre arrendamento mercantil, teceu as seguintes considerações a respeito:

"Porém, algumas conclusões a que chegaram comentadores do "leasing", nomeadamente quanto à fixação do valor residual, parecem-me merecedores de certas considerações.

A Resolução nº 351, de 17.11.75 (do BACEN), no seu art. 8º, alínea "f", estabelecia o valor residual garantido, ao dispor:

"f) concessão à arrendatária de opção de compra do bem arrendado, devendo ser estabelecido o preço para o seu exercício ou critério utilizável na sua fixação, admitindo-se:

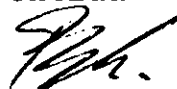
1. a garantia do valor residual;
2. o reajuste do preço acordado ou do valor residual garantido;"

Por sua vez, a Resolução nº 980, de 13.12.84, prescreve, em seu art. 9º, alínea "f":

"f) concessão à arrendatária de opção de compra do bem arrendado, devendo ser estabelecido o preço para o seu exercício ou critério utilizável na sua fixação, que pode ser inclusive o de valor de mercado;"

E continuou, na alínea "g":

"g) as despesas e os encargos adicionais que ficaram por conta da arrendatária ou da entidade-



Acórdão nº 103-07.987

de arrendadora, admitindo-se:

I - a obrigação da arrendatária de pagar, no final do prazo de arrendamento, um valor residual garantido, sempre que optar pelo não exercício da opção de compra;

II- o reajuste do preço estabelecido para opção de compra ou do valor residual garantido, aplicando-se o disposto na alínea "c" anterior."

Por seu turno, a Portaria nº 564, de 03.11.78, do Sr. Ministro da Fazenda, dispõe:

"VALOR RESIDUAL GARANTIDO: preço contratualmente estipulado para exercício da opção de compra, ou valor contratualmente garantido pela arrendatária como mínimo que será recebido pela arrendadora na venda a terceiros do bem arrendado, na hipótese de não ser exercida a opção."

Tanto nas Resoluções do BACEN, como na Portaria nº 564/78, o valor residual garantido visa, essencialmente, assegurar à arrendadora o recebimento desse valor ao findar o contrato de "leasing", quer seja ou não exercida a opção de compra. Lê-se nos contratos que se os bens forem vendidos a terceiros, por preço inferior ao valor residual garantido, a arrendatária pagará a diferença à arrendadora; se vendidos por preço superior, o excesso será entre-gue à arrendatária.

No "leasing" os bens arrendados permanecem de propriedade da arrendadora, imobilizados pelo custo de aquisição, que é "o montante do dispêndio incorrido pela arrendadora para aquisição do bem destinado a arrendamento. Integram o custo de aquisição, quando constituam ônus da arrendadora e devam ser recuperados no contrato de arrendamento, os custos de transporte, instalação, seguro e de impostos pagos na aquisição, bem como a taxa de compromisso que, tendo sido escriturada como receita de acordo com o item 5, para atender a cláusula contratual, seja capitalizada." (Port. nº 564/78, 2.)

Desse custo de aquisição, a mesma Portaria nº 564/78 prevê um valor a recuperar, para os efeitos fiscais, que corresponde ao custo de aquisição multiplicado por fator, de magnitude não superior à unidade, obtido pela multiplicação da taxa mensal de depreciação pelo número de meses do arrendamento.

A depreciação, como se sabe, há de ser feita mediante a utilização de taxas que levem em conta o



tempo de vida útil do bem.

É das regras sobre a depreciação, e está no art. 12 da Lei nº 6.099/74, "in verbis":

"Art. 12 - Serão admitidas como custos das pessoas jurídicas arrendadoras as cotas de depreciação do preço de aquisição de bem arrendado, calculadas de acordo com a vida útil do bem.

§ 1º - Entende-se por vida útil do bem o prazo durante o qual se possa esperar a sua efetiva utilização econômica."

O que se "pode esperar" é algo que está por acontecer. Portanto, é estimativa feita "a priori", não obstante o tempo de vida útil esteja condicionado a causas físicas (como o uso, o desgaste natural e a ação dos elementos da natureza) e a causas funcionais (como a inadequação e o obsolescência), que atuam em conjunto.

Tecnologicamente, depreciação é perda de eficiência funcional dos bens. Economicamente, diferença entre valores. Contabilmente, custo amortizado ("Contabilidade Introdutória", Sergio de Indícibus e Outros, Atlas, 5a. ed., pág. 193).

Do ponto de vista fiscal, parcela que repercute subtrativamente na determinação do lucro real, base de cálculo do imposto de renda. Custo diferido é apropriado ao longo do tempo de vida útil. Valor a recuperar, na terminologia da Portaria nº 564/78.

Essa mesma Portaria denominou como valor residual atribuído a diferença entre o custo de aquisição e o valor a recuperar, isto é, o valor ainda não depreciado, o que também equivale ao valor contábil, na medida em que este é, num dado momento, a diferença entre o custo do bem (custo de aquisição) e o valor da depreciação acumulada (valor recuperado) até aquele momento.

Conviria uma breve consideração sobre a adoção de valor residual atribuído na citada Portaria, para significar, em última análise, valor contábil. A meu ver, valor contábil também não deixa de ser um valor atribuído. São notórias as dificuldades para se precisar a significação dos valores adotados nos registros contábeis, nomeadamente a respeito da depreciação. SERGIO INDÍCIBUS (in "Teoria da Contabilidade", São Paulo, Atlas, 1980, pág. 171) refere manifestação da "American Accounting Association" a respeito dos fatores determinantes da depreciação: "Qualquer declínio no potencial de serviços e outros ativos não correntes deveria ser reconhecido

nas contas no período em que tal declínio ocorre... O potencial de serviços dos ativos pode declinar por causa de... deterioração física gradual ou abrupta, consumo dos potenciais de serviços através do uso, mesmo que nenhuma mudança física seja aparente, ou deterioração econômica por causa da obsolescência ou de mudança na demanda dos consumidores."

O mesmo Autor acrescenta que "... poderíamos expressar a depreciação simplesmente como a diferença entre o valor de mercado do equipamento no fim e no início do período." Mas adverte que, "neste caso, estaríamos provavelmente consagrando a avaliação a valores de mercado para a Contabilidade, o que não seria fora de propósito. Restaria verificar se utilizaríamos um valor de entrada ou de realização".

Estas e outras perplexidades, alinhadas pelo autor, em função dos modelos adotados ou de possível adoção, da sistematicidade ou racionalidade metodológica, explicam, a meu juízo, a referência citada a valor atribuído, ao invés de valor de mercado, de troca, de realização etc. etc.

Seja como for, no estágio em que se encontra a problemática da mensuração e valoração dos ativos, não se pode ir além da noção de um valor que se lhes atribua quando se está no plano do confronto do custo de aquisição com os métodos de depreciação disponíveis.

Isso, contudo, não significa que esses dados não possam ser tomados como referência. Ao contrário, são muitos os casos em que são tomados como ponto de partida, tanto para os efeitos contábeis como financeiros, econômicos, fiscais e outros.

A mesma Portaria nº 564/78 estabeleceu, no item 9:

"9. O resultado apurado na alienação do bem arrendado terá o seguinte tratamento:

I - no caso de exercício da opção contratual de compra, ou na venda a terceiro com a apropriação pela arrendadora do valor residual garantido, a diferença entre o valor de venda e o valor residual atribuído será computada:

- a) como resultado do exercício, se positiva;
- b) como ativo diferido, para amortização no restante de setenta por cento do prazo de vida útil normal do bem, se negativa;



II- no caso de venda a pessoa física ou jurídica não ligada à arrendadora nem à arrendatária por interesse econômico comum, com apropriação pela arrendadora da totalidade do preço de venda, a perda ou o ganho será levado a resultado do exercício."

É evidente que o ato monisterial admitiu distinção entre valor residual atribuído e valor residual garantido. Mas também admitiu que qualquer deles poderia superar o outro, na justa medida em que cogita de diferenças positivas ou negativas entre os dois valores.

Temos, assim, que a diferença entre o valor residual garantido e o valor residual atribuído, tanto no caso de exercício da opção de compra, pela arrendatária, como no caso da venda do bem a terceiros, sempre repercutirá nos resultados da empresa arrendadora, como ganho ou perda, ainda que não apropriável no exercício em que ocorrer a venda. (Ressalva da alínea "b" do inciso I do item 9 da Portaria).

Vejamos como isso se conjuga com o disposto nos arts. 13 e 14 da Lei nº 6.099/74, "in verbis":

"Art. 13 - Nos casos de operações de vendas de bens que tenham diso objeto de arrendamento mercantil, o saldo não depreciado será admitido como custo para efeito de apuração do lucro tributável pelo imposto de renda.

Art. 14 - Não será dedutível, para fins de apuração do lucro tributável pelo imposto de renda, a diferença a menor entre o valor contábil residual do bem arrendado e o seu preço de venda, quando do exercício da opção de compra."

Do confronto entre os textos da Portaria nº564/78 e da Lei nº 6.099/74, tiram-se as conclusões a seguir:

- a) casos de não haver opção de compra e consequente venda do bem a pessoa física ou jurídica não ligada à arrendadora nem à arrendatária por interesse econômico comum:

Havendo apropriação pela arrendadora da totalidade do preço de venda, a perda ou o ganho será levado a resultado do exercício. O saldo não depreciado será admitido como custo, para os efeitos fiscais. Abstraindo-se os aspectos de correção monetária, dir-se-ia que haveria ganho ou perda conforme o preço de venda fosse superior ou inferior ao valor contábil residual.

Ora, se nas prestações correspondentes ao com -



trato de arrendamento mercantil estavam ou não contidos valores a título de recuperação dos custos de aquisição do bem dado em arrendamento, é coisa que muito se afirma e pouco se demonstra.

Com efeito, na sistemática contábil e fiscal que se vem aplicando ao "leasing", as tais parcelas alegadamente embutidas no preço do arrendamento, não repercutem, direta e destacadamente: (a) no valor imobilizado pela arrendadora, inclusive para os efeitos de depreciação, que não é outro se não preço pago à fabricante; (b) no valor residual contábil; (c) no cômputo dos ganhos ou perdas quando da alienação do bem a terceiros; (d) nas prestações recebidas ao longo do arrendamento, tratadas que são, pelo seu total, como receitas da arrendadora pelo fato do contrato de arrendamento.

Além do mais, o arrendatário, que teria pago, no meio de suas prestações, nada registra a título de pagamento pela aquisição do bem, pois nem o adquire ao final do contrato. Pior ainda, o terceiro que o adquire da arrendadora, imobiliza o preço pago à arrendadora agora alienante, sem nenhuma referência às parcelas do preço que teriam sido pagas pela arrendatária enquanto esta utilizou o bem. Em suma: no contrato de compra e venda entre a arrendadora e o terceiro adquirente do bem, que certamente será pelo preço de mercado em função da data e do valor comercial do bem, a arrendadora - vendedora jamais faz constar (e não teria sentido que o fizesse) algo do tipo: preço de venda: 100; parte paga pela arrendatária X: 99. Diferença a ser paga pela adquirente Y: 1.

Não é por razão que contraste com o raciocínio acima que tanto a Lei nº 6.099/74, como Portaria nº 564/78, determinam que a arrendadora, ao alienar o bem a terceiros (não ligados à arrendadora e à arrendatária) tome por indicadores, para efeito de apuração do resultado do exercício, simplesmente o valor contábil residual e o preço de venda, sem considerações de qualquer ordem quanto à inserção de parte do preço nas prestações do "leasing".

- b) Casos de exercício da opção contratual de compra a terceiro com apropriação pela arrendadora do valor residual garantido.

Havendo opção de compra, e seja ela ou não exercida, dois valores são postos em confronto: o valor de venda e o valor residual atribuído.

A rigor, a lei menciona, apenas, valor contábil residual "versus" preço de venda. Todavia, a citada Portaria, com o objetivo de ajustar toda a sistemati-

ca extraída da lei às inovações do Decreto-lei nº 1.598/77, consoante menção expressa no seu primeiro "considerando", e, possivelmente, levando em conta a Resolução nº 351, de 17.11.75, do BACEN, que introduziu a figura do "valor residual garantido", deslocou o cotejo para valor de venda e valor residual garantido.

(Toma-se, aqui, valor de venda por preço de venda, admitindo-se que houve descuido terminológico na redação da Portaria, no inciso I do item 9, o que já não ocorreu no inciso II, acima focalizado).

Conforme já visto, valor residual atribuído significa valor contábil residual estimado, mas que, ao final, é o valor contábil residual.

Então, nas hipóteses ora em exame, se a arrendadora apropriar como receita o valor residual garantido, coisa que dificilmente deixará de fazer, este será, em última análise, o preço de venda, se já porque o que faltar será inteirado pela arrendatária, seja porque o excedente, caso a alienação seja a terceiros, será devolvido à arrendatária.

Então, se a diferença entre o valor residual atribuído (= valor contábil residual) e o preço de venda for positiva, será incorporada ao resultado do exercício; se negativa, será computada no ativo diferido, para amortização no restante de 70% do prazo de vida útil normal do bem.

Também aqui são aplicáveis, por inteiro, as considerações feitas acima, questionando a tese de que parte do preço de aquisição do bem, após o arrendamento, já estava embutido nas prestações pagas pela arrendatária à arrendadora. Aliás, com mais pertinência ainda, por existente a opção de compra e a solução ser a mesma, quer ela tenha ou não sido exercida.

De maneira que, em contratos de "leasing" como aqueles questionados nestes autos, em que o prazo de vida útil dos bens, segundo testemunham as taxas de depreciação aplicáveis, prolonga-se por tempo que se conta em anos após o término do contrato de "leasing", a fixação de valores residuais garantidos mínimos, de feição puramente simbólica, distancia-se enormemente de toda uma compreensão global e sistemática que se tenha do contrato de "leasing" financeiro, seja este visto sob o prisma de suas causas ou motivos, de sua filosofia, seja do ponto de vista da legislação tributária, único aspecto em que o instituto já mereceu tratamento legislativo, no nosso meio.

1

[Assinatura]

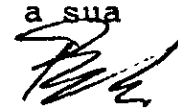
No plano fiscal, assim como no contábil, vê-se que o valor considerado, ao final do contrato, para, havendo alienação do bem, se apurar ganhos ou prejuízos, é o valor contábil residual, a que a Portaria nº 564/78, no seu contexto explicitati-vo, chamou de valor residual atribuído.

Nesse plano nenhuma consideração é feita em torno da idéia de que no valor das prestações do "leasing" estão embutidas parcelas do preço pago ao fabricante, seja a título de recuperação de custos pela arrendadora, seja a título de pagamento de preço de aquisição, pelo arrendatário, caso este exerça a opção de compra. A lei ignora completamente esse aspecto, desde que a ele não se refere, nem expressa nem implicitamente.

No plano, digamos, comercial, e desde que nas prestações de "leasing", o embutimento de parcela do preço de compra não foi provado, nem demonstrado, mas apenas alegado (como sói acontecer em vários trabalhos doutrinários disponíveis), seria natural que o preço de venda se aproximasse, o máximo possível, do valor de mercado do bem, no estado em que se encontrasse ao findar o contrato de "leasing" e à data da alienação do bem pela arrendadora.

No fim de contas, a arrendatária, durante o contrato, tem direitos e deveres que dele exsurgem, dentre os quais avulta o direito de utilizar o bem e o dever de pagar pela correspondente utilização. A opção de compra é um direito que sequer pode ser utilizado antes do término do contrato, sob pena de descaracterizar o contrato de arrendamento mercantil (Res. nº 980/84 - BACEN - art. 11). Em princípio, a arrendante e a arrendatária nem sabem se a opção vai ser exercida ou não. A arrendatária não interessa pagar algo mais pela utilização do bem com o fito de comprá-lo se ainda não sabe se vai exercer a opção. Se e quando exercer, aí sim, é que lhe interessa saber sua prestação correspondente ao exercício da opção e à respectiva aquisição.

Logicamente, o famigerado valor residual ga-rantido, que funciona como uma espécie de seguro da remuneração global pretendida pela arrendadora, foge da natureza das coisas quando se divorcia de qualquer dos parâmetros possíveis: (a) o valor residual contábil; ou (b) o valor de mercado do bem à época da alienação pela arrendadora. O preço que fuja acentuadamente a qualquer desses valores, para se fixar em percentagens ínfimas ou desprezíveis, afronta a essência do "leasing" financeiro, a sua filosofia, as suas causas, os motivos, a sua



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 103-07.987

Processo nº 13646/000.082/86-64

natureza, enfim descaracterizando-o de maneira irre -
mediável.

A contribuinte quer porque quer que se lhe apon-
te o dispositivo da Lei nº 6.099/74 que infringiu. Pe-
lo exposto até aqui fica mais do que demonstrado que
ela, praticamente, infringiu a Lei no seu todo, na
justa medida em que pretendeu enquadrar as suas opera-
ções de "leasing" ao abrigo dos benefícios fiscais
previstos na Lei nº 6.099/74 sem que tivesse realiza-
do um único contrato de "leasing" propriamente dito.
A Lei nº 6.099/74 não regula o contrato de "leasing",
mas, tão somente, os efeitos fiscais dos contratos de
"leasing" e os efeitos fiscais dos contratos de
"leasing" que não são "leasing", passe a aparente con-
tradição.

Fica à contribuinte o direito de exercitar a ima-
ginação para descobrir o preceito da Lei nº 6.099/74
que ela não infringiu.

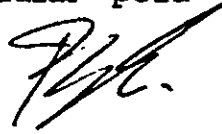
Descaracterizado o contrato de "leasing", con-
forme se demonstrou, tem-se o contrato de compra e
venda a prestação, "ex vi" do art. 11, § 1º da Lei nº
6.099/74. É a própria lei que determina: se não é con-
trato de "leasing" é contrato de compra e venda a
prestação.

Mas a lei não se queda por aí: estabelece, ainda,
que o preço da compra e venda, no caso, "será o total
das contraprestações pagas durante a vigência do ar-
rendamento, acrescido da parcela paga a título de pre-
ço de aquisição". (Lei nº 6.099/74, art. 11, § 2º)."

3.2.1 Entendo que a parte do voto acima transcrita é inte -
gralmente aplicável a este recurso.

3.3 Ao lavrar o auto de infração, desenquadrando a opera-
ção contratada como sendo de arrendamento mercantil, o auditor fis -
cal apenas cumpriu com o seu dever. Entendo que merece elogios pelo
zelo, estritamente legal, que demonstrou no exercício de sua função.

3.4 Conforme evidenciado neste voto, a recorrente comprou um
bem a prestação. Embora tenha dado ao contrato a roupagem de arrendamen-
to mercantil, ela desde logo deveria ter ativado as prestações pagas. A
opção por lançar as prestações pagas como despesa foi exclusivamente sua, razão pela

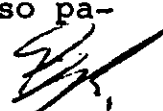


qual entendo que não cabe chamar à lide outras partes, que nem se - quer tiveram participação na opção da recorrente.

3.5 Quanto à receita de correção monetária lançada sobre o valor das prestações do bem adquirido e registrado como despesa operacional, este Colegiado tem decidido que nos casos de aquisição de bens ativáveis, registrados ~~como~~ despesa operacional, descabe a tributação da correção monetária não contabilizada; tem-se mantido apenas a glosa da despesa. Os fundamentos dessa jurisprudência são: 1º) ao se lançar um bem imobilizável como despesa operacional é o mesmo que registrá-lo, simultaneamente, em conta do ativo imobilizado e em correspondente conta de depreciação acumulada, de forma que um lançamento compense o outro, indicando, em decorrência, um valor contábil (artigo 31, § 1º do Decreto-lei nº 1.598/77) igual a zero. Como essas contas integram o grupo do Ativo Permanente, ambas serão corrigidas monetariamente e com base nos mesmos índices. Sendo a contrapartida da correção monetária de uma de natureza devedora, a da outra será de natureza credora, o que importa em nova anulação, não havendo, em consequência, qualquer influência no resultado do exercício; 2º) a escrituração como despesa operacional implica reduzir o resultado líquido do exercício, que faz parte, do patrimônio líquido, cujas contas também são corrigíveis monetariamente. A diminuição do patrimônio líquido terá como reflexo uma diminuição nos valores que deveriam ser debitados à conta de correção monetária em razão da falta de registro do bem do ativo imobilizado. Em resumo: a exigência decorrente do fato de se considerar indutíveis as despesas operacionais é a bastante para corrigir as distorções provocadas na determinação do lucro real.

4. Tendo presente que a glosa das parcelas de aquisição do chassi, indevidamente registradas como despesas operacional, guardou estrita conformidade com a letra e espírito da lei, entendo que o lançamento mantém absoluta conformidade com os ditames das normas do Código Tributário Nacional.

5. De todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por dar provimento, em parte, ao recurso pa-



ra excluir da tributação as importâncias de Cr\$ 19.228.000 e de Cr\$ 56.259.540, relativas aos exercícios financeiros de 1985 e 1986, respectivamente.

Brasília, 07 de junho de 1987.


RICHARD ULRICH KREUTZER

RELATOR