



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/

Sessão de...19 outubro...de 19...89...

ACÓRDÃO Nº...101-79.374

Recurso nº - 92.700 - IRPJ - EXS: DE 1984 a 1986

Recorrente - TRANS PADAP LTDA.

Recorrida - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM UBERABA - (MG).

IRPJ - GLOSA DE DESPESAS REFERENTES A CONTRATOS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL - DESCARACTERIZAÇÃO PELA CONCENTRAÇÃO DO PAGAMENTO NAS PRIMEIRAS CONTRAPRESTAÇÕES E PELO VALOR RESIDUAL ÍNFIIMO. De acordo com reiteradas decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes, a concentração do pagamento do bem nas primeiras contraprestações, assim como a fixação de valor residual irrisório, descaracterizam a operação de arrendamento mercantil.

IRPJ - RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA ADVENIENTE DE BENS QUE DEIXARAM DE SER ATIVADOS INDEVIDAMENTE. Tendo em vista que a falta de ativação dos bens importa em diminuição do crédito da conta de correção monetária, necessário que por ocasião da ação fiscal o valor correspondente (à diminuição) se ja considerado como receita.

IRPJ - BENS CONSIDERADOS ATIVÁVEIS NA AUTUAÇÃO FISCAL - DIREITO À DEPRECIACÃO. Em decorrência de a autuação fiscal ter considerado determinados bens ativáveis, glosando a aquisição dos mesmos como despesa, tem direito o contribuinte à depreciação, nos termos dos arts. 199 e seguintes do RIR/80.

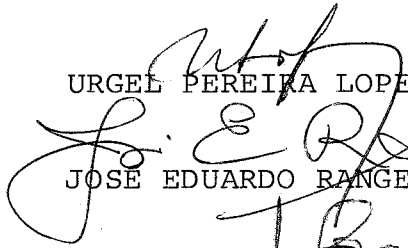
IRPJ - REPAROS E CONSERTOS FEITOS EM VEÍCULOS - ATIVAÇÃO - IMPROCEDÊNCIA QUANDO NÃO DEMONSTRADO O AUMENTO DE VIDA ÚTIL POR MAIS DE UM ANO. Não tendo a autuação demonstrado de que forma teriam os consertos e reparos descritos nas notas fiscais aumentado a vida útil do veículo por mais de um a

no, impõe-se o acolhimento da irresig
nação do contribuinte.
Recurso parcialmente provido.

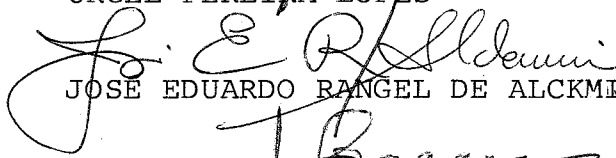
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de
recurso interposto por TRANS PADAP LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Con
selho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a prelimi
nar argüida e, no mérito, dar provimento, em parte, ao recurso, para
excluir da tributação as importâncias de Cr\$ 6.981.637,00 e Cr\$
3.676.235,00, nos exercícios de 1984 e 1985, respectivamente, bem co
mo admitir a depreciação sobre os bens considerados imobilizáveis, nos
termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 19 de outubro de 1989

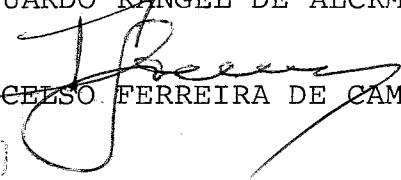

URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE


JOSE EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN

- RELATOR

VISTO EM


AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS

- PROCURADOR DA FA
ZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 18 JAN 1990

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselhei
ros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CEL
SO ALVES FEITOSA, CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA, CÂNDIDO RODRIGUES NEU
BER e RAUL PIMENTEL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13648-000.017/86-10

RECURSO Nº: 92.700

ACÓRDÃO Nº: 101-79.374

RECORRENTE: TRANS PADAP LTDA.

R E L A T Ó R I O

Cuida-se de exigência relativa aos exercícios de 1984 a 1986, pelas razões de fato e de direito narradas pelo Auto de Infração de fls. 04/13 e que assim podem ser sumariadas, na parte ainda litigiosa:

- a) glosa de despesas com contratos ditos de arrendamento mercantil, caracterizados como de compra e venda a prestação, em virtude de concentração do pagamento do valor total do bem objeto do acordo nas primeiras contraprestações, assim como pelo valor ínfimo da opção de compra;
- b) omissão de receita de correção monetária pela não inclusão dos bens adquiridos através dos contratos ditos de leasing no ativo da empresa;
- c) omissão de receita caracterizada por pagamentos não contabilizados;
- d) glosa de despesas com veículos referentes a serviços e peças aplicadas, como também retífica de motores, asquais deveriam ser imobilizadas por se enquadrarem no § 2º do art. 193 do RIR/80;

f B.

ACÓRDÃO Nº 101-79.374

- e) omissão de correção monetária pela não inclusão no ativo das peças aludidas no item anterior.

Em relação ao primeiro item do Auto, esclareceu a Fiscalização que as prestações pagas foram estabelecidas de forma a burlar o regime de competência dos exercícios, uma vez que no primeiro meses de contrato as mesmas são de valor muito superior às dos últimos meses, assim também que o valor residual é meramente simbólico (1%), o que evidencia que a opção de compra já ocorrerano início do ajuste. Acentuou ainda que em função do tratamento de arrendamento mercantil dispensado às operações aludidas, a autuada auferiu vantagens tributárias relativamente à depreciação e apropriação de despesas, além de eximir-se de correção monetária dos bens, pela não contabilização no Ativo Permanente.

Quanto aos pagamentos não contabilizados, asseverou a autuação que a empresa deixou de contabilizar o pagamento da 21ª contraprestação do contrato havido com a BMG LEASING S/A., e também a 12ª do contrato mantido com a AGRILEASING S/A.

Em relação ao item "despesas com veículos", aduziu o autuante:

"O contribuinte contabilizou como "despesas com veículos", as importâncias referentes a serviços e peças aplicadas em veículos (incluindo retífica de motor) discriminadas nos QDs nºs 01 e 02, as quais no entanto deveriam ser imobilizadas por se enquadrarem no § 2º do art. 193 do RIR/80, disposição legal esta que, com o procedimento adotado, foi infringida."

Esclareça-se que nos Quadros Demonstrativos mencionados discriminou-se o nº de série da Nota Fiscal, a data de emissão, o emitente, fls. do Diário onde foi registrada a despesa, valor e trimestre.

Tendo a contribuinte tomado ciência do Auto de In-

7.

8

ACÓRDÃO Nº 101-79.374

fração em 28.11.86, contra ele apresentou impugnação em 29.12.86, conforme fls. 81/92, acompanhada dos documentos de fls. 93/250.

Em preliminar, a impugnante arguiu a nulidade do Auto por descumprimento do disposto no art. 10, IV, do Decreto número 70.235/72, que estabelece a obrigatoriedade de menção da disposição legal infringida. Alegou a defendente que não houve referência à disposição legal violada, com o que restou inobservada a forma prescrita, pressuposto inafastável do direito de ampla defesa.

No tocante ao mérito, sustentou a contribuinte que a descaracterização das operações de arrendamento mercantil não tem amparo legal, já que a Lei nº 6.099/74 estabeleceu taxativamente as hipóteses ensejadoras das medidas, nelas não se encontrando a concentração do pagamento da maior parte do preço do contrato nas primeiras contraprestações nem o estabelecimento de valor residual mínimo.

Ainda na mesma linha de raciocínio, lembrou que não é dado ao Administrador Público ou a Fiscalização criar novos casos de descaracterização do arrendamento mercantil e de sua equiparação a compra e venda a prestação, além dos casos expressos em lei, o que representaria uma indevida intromissão na vontade das partes contratantes, em desrespeito ao princípio, constitucionalmente consagrado, da reserva legal (art. 153, § 2º).

Teceu, também, a impugnante considerações quanto ao aspecto econômico do contrato de arrendamento mercantil, acenando que a forma de pagamento das contraprestações, no que diz respeito à distribuição dos valores, dentro do prazo contratual, não muda a espécie, ainda mais tendo em vista que a devolução do capital é aspecto inerente a tal tipo de contrato.

Isto posto, demonstrando as diferenças entre a compra e venda, a locação e o arrendamento mercantil, bem como salientando que, "in casu", foram fielmente observados todos os requisitos estabelecidos pela legislação para os contratos da espécie,

7.

A

ACÓRDÃO Nº 101-79.374

pediu a contribuinte a decretação da improcedência do lançamento' nesta parte e da correspondente exigência de correção monetária.

Concernentemente ao item "pagamentos não contabilizados", a impugnante argumentou que sendo o valor correspondente a contraprestação que foi efetivamente paga, houve igualmente omissão do registro da despesa; não havendo desse modo fruição da receita dita omitida.

No que pertine ao item "despesa com veículos", alegou a interessada tratar-se de despesas necessárias à manutenção da fonte produtora como também usuais e normais no ramo de atividade da empresa. Anexou à reclamação as notas fiscais e quadros demonstrativos, assim também como enfatizou que, do total da glosa, parte diz respeito com despesas de manutenção de veículos, parte com reposição de peças de motor e parte com despesa de combustíveis.

Entre os documentos juntados com a impugnação, en contra-se parecer do eminente Professor ARNOLDO WALD, a respeito da questão da descaracterização do contrato de arrendamento mer cantil.

Instada a se manifestar, a Fiscalização observou, quanto aos pagamentos não contabilizados, não ser procedente a ir resignação da empresa, tendo em vista que os pagamentos extra-con tábeis foram realizados com recursos extra-contábeis, portanto re ceitas omitidas, que hão de ser consideradas na apuração do lucro real, estejam elas vinculadas a passivo fictício, suprimento de caixa ou, como no caso, pagamento não contabilizados.

No que diz respeito às despesas com veículos, adu ziu que cuidando-se de reparos que aumentaram a vida útil dos bens em mais de um ano (incluída aí a retifica do motor), os correspon den tes gastos haveriam de ser ativados.

Finalmente, em relação às operações de arrendamen

13.

f

ACÓRDÃO Nº 101-79.374

to mercantil, argumentou a Fiscalização ter seguido a orientação ' da Secretaria da Receita Federal, por dever de ofício, deixando de manifestar-se quanto ao mérito. Salientou, contudo, que a falta de menção específica a artigo infringido, no caso de arrendamento mercantil, não implica em nulidade do Auto, consoante disposto no art. 60 do Decreto nº 70.235/72.

Com tais considerações, opinou pela manutenção integral do Auto.

Em 26.05.87, a empresa comunicou o pagamento, com os benefícios do Decreto-lei nº 2.303/86, de parte da exigência consubstanciada no item "despesa com veículos", qual seja, a parcela relativa ao que a autuada alega ser gastos com reposição de peças do motor.

A decisão de primeiro grau porta a seguinte ementa:

"IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA - IRPJ EXERCÍCIOS DE 1984 A 1986 - ANOS-BASE DE 1983 a 1985.

Custos, Despesas Operacionais e Encargos.

Arrendamento Mercantil -

A fixação de valor residual mínimo em desproporção com o preço de aquisição dos bens junto ao fabricante; as prestações estabelecidas de forma a que os primeiros meses dos contratos elas fossem de valor bem superior aos últimos, 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. Indedutíveis, por conseguinte, as prestações pagas a título de arrendamento mercantil, devendo o valor pago ser imobilizado para fins de correção monetária.

Despesas com Veículos -

O custo de aquisição de bens do ativo permanente ' não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior ao fixado anualmente.

7. /

ACÓRDÃO Nº 101-79.374

Receitas Operacionais -

Pagamentos não contabilizados -

Configura omissão de receita de igual valor que na forma do artigo 387, II do RIR/80 deve ser computada na apuração do lucro real.

Suprimentos de Caixa -

Devem ser comprovados, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores os suprimentos feitos à pessoa jurídica."

Em suas razões de decidir, a Autoridade julgadora rejeitou a preliminar de nulidade argüida, com base no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, que estabelece serem nulos "os termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões lavrados por autoridade incompetente ou com preterição ao direito de defesa. Não se enquadrando a preliminar de nulidade em nenhum desses casos, entendeu o Julgador a quo não proceder a questão suscitada.

Quanto ao mérito, salientou que, no tocante ao item "arrendamento mercantil", os efeitos econômicos dos fatos é que prevalecem, e não sua forma jurídica, para efeitos de aplicação das normas tributárias.

Citando obra de ANTONIO DA SILVA CABRAL, asseverou a decisão que se as contraprestações são previstas para cobrirem o valor da aquisição dos bens mais encargos, a curto prazo, de modo tal que o valor residual seja simbólico, o que se terá é uma compra e venda.

Lembrando, outrossim, que o valor residual garantido funciona como uma espécie de seguro da remuneração global pretendida pela arrendadora, assinalou o ilustre Julgador que foge da natureza das coisas o fato daquele se distanciar de qualquer parâmetro possível, como o valor residual contábil ou o valor do bem no mercado. E acrescentou que "o preço que fuja acentuadamente a qualquer desses valores, para se fixar em valores desprezíveis, afronta a essência do leasing."

g. /

De outra parte, ressaltou que a não uniformidade ' das contraprestações acarreta, entre outras conseqüências, antecipação da despesas e em aumento de aceleração de depreciação pela arrendadora, conduzindo ambos os caso à postergação do pagamento do imposto de renda das contratantes, fato este que, por si só, propicia a presunção de simulação, do fundamento nos artigos 102 e se guintes do Código Civil Brasileiro.

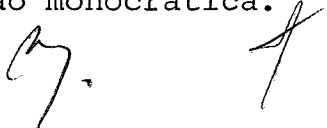
Aduziu ainda que não foi obedecido o prazo de vida útil dos bens arrendados (05 anos), o que somado às outras irregularidades enseja a manutenção da descaracterização da operação' de arrendamento mercantil.

Neste passo, argumentou que uma vez glosados os valores registrados como despesas operacionais e com a conseqüente imobilização dos mesmos, em conta do Ativo Permanente, correta a exigência de receita de correção monetária, até porque a contabilização da depreciação acumulada é uma faculdade que pode ser exercida até por ocasião da alienação do bem e que se considerou ' na presente autuação o efeito do "lucro oculto" nos exercícios pos teriores.

Em concernência ao item "pagamentos não contabilizados", observou a Autoridade julgadora que a simples falta de con tabilização pressupõe omissão de receita do mesmo valor, devendo ser tributada na forma do art. 387, II, por infração ao art. 157, § 1º, todos do RIR/80.

Já em relação às despesas com veículos, sustentou estar correta a autuação, pelo fato de todos os dispêndios, não só aqueles com reposição de peças do motor, aumentam a vida útil do bem em mais de um ano, o que não foi contestado pela impugnante, ra zão por que devem ser tratados como benfeitorias imobilizáveis, su jeitos à correção monetária.

E, assim, com tais considerações restou mantida a ação fiscal pela decisão monocrática.



ACÓRDÃO Nº 101-79.374

Inconformada, a empresa interpôs recurso a este Conselho, reiterando os argumentos expendidos em sua impugnação. Para melhor conhecimento do Plenário, faço a leitura na íntegra. *f*

É o relatório. *7.*

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 dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, sustenta a recorrente a nulidade da ação fiscal por cerceamento do direito de defesa, em decorrência de não ter sido mencionado no Auto de Infração os dispositivos legais que ensejariam a desclassificação do contrato de arrendamento mercantil.

Todavia, é inequívoco que o Auto atacado dedica especial atenção à matéria (fls. 06), podendo-se destacar, entre outras, as seguintes passagens:

"Houve, no presente caso, uma manipulação da forma jurídica dos atos contratuais de forma a obter um menor pagamento ou não pagamento de tributo.

Temos, assim, que ocorreu infração às disposições da Lei nº 6.099/74, combinado com os §§ 1º ao 4º do art. 235 do RIR/80."

Ora, pelo que se percebe, não só foram narrados com clareza os fatos ensejadores do lançamento, como também houve expressa alusão aos dispositivos legais que dariam suporte à ação fiscal. Saber-se se são, ou não, invocáveis é matéria de mérito.

Rejeito, pois, a preliminar.

Com pertinência à questão do arrendamento mercantil, cuida-se de tema por diversas vezes analisado por este Colegiado, motivo pelo qual peço vênha para reportar-me a voto expen^{dido} em oportunidade anterior, no seguinte sentido:

"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."

M. A

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

"Trata-se de fórmula engenhosa, que reflete uma mentalidade essencialmente prática: ao invés de comprar o equipamento de que necessita com ou sem financiamento, o empresário pede a uma instituição financeira especializada que o compre em seu lugar, segundo indicações técnicas que ele próprio fornece e que lhe dê em seguida em locação por um prazo determinado, ao cabo do qual o empresário tem a opção de adquirir o material locado por um preço residual, ou de devolvê-lo, se não preferir continuar na locação por prazo indeterminado.

Faz-se, destarte, um investimento amortizável como 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 é o leit-motiv de toda a propaganda das companhias de leasing quando afirmam nos seus slogans: "Equipem-se sem investir - Reequipem-se sem imobilizar fundos" - "Um reequipamento menos oneroso, uma expansão mais rápida e maiores lucros".

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

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

Assim, não se pode afirmar que a operação encetada teve como objetivo proporcionar à empresa recorrente a aquisição de equipamento sem oneração de volumosos recursos. Na verdade, observa-se, até porque foi expressamente declarado, que o objetivo

7.

✓

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 o ângulo de pagamentos mensais, correspondidos por valores retilíneos das prestações 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 irrecomendável uso da forma pela forma, para tão-somente servir como instrumento de economia do tributo.

Trata-se de procedimento fiscal correto na aplicação das normas tributárias do art. 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 expres

3.

[Handwritten signature]

sa, 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 relevada 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 T 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% (oi-tenta 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 uma lado, auferir o benefício fiscal da dedução de um volume grande de dispêndios, como despesas operacionalmente 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 filosófia de impossibilidade de dispor de capital T de giro ou da inconveniência de não lhe dar aproveitamento integral dos recursos nos objetivos específicos das atividades exploradas, T constitui inegável subversão aos princípios ' contábeis e fiscais que regulam a apuração do resultado do exercício."

E continua adiante:

"As circunstâncias relevantes como até aqui se têm examinado, de modo abrangente, o aspecto objetivo do "leasing", embora até mesmo independam da natureza jurídica do contrato, ajudam a analisar cada operação na medida em que a característica mercantil do negócio contratado propenda a desmascarar uma compra e venda a prestação, procurando-se impressionar o contrato com as aparências de um arrendamento

7.

4

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 domicílio sobre o bem condicionada ao exercício da opção de compra por parte do arrendatário. Em ser assim entendida, a operação se despega do jogo do seu esconderelo, se ao sair do estabelecimento da empresa de "leasing" o bem se destina ao comércio, em virtude da venda contratada, com preço e momento certo de, sob condição potestativa, exercer o "arrendatário" (entre aspas) a opção de compra por valor residual infimo. Dúvida não há de que, se isso assim ocorre, por detrás do negócio mercantil se está, em realidade, encobrindo, só e tão-só, uma operação de financiamento de compra a prazo, e não se realizando uma locação de coisa ou bem. O necessário é, portanto, não se levantar o véu da operação que, desde o seu início, oculta uma compra e venda revelada em estabelecer-se um preço residual vil.

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

Ademais, não é porque o contrato tome as roupas 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.

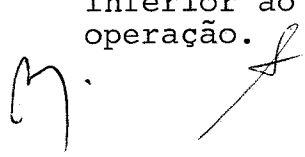
Não se olvide que nem só nos grandes princípios o sistema jurídico-legislativo, regulador do arrendamento mercantil, encontra firmeza em seus preceitos normativos, pois também princípios menores o infra-estruturam. E tanto mais consistente se torna o sistema, quanto mais a firmeza do princípio menor ostenta a segurança dos princípios maiores. Se assim não fosse, difícil não seria fazer o artificialismo da operação prevalecer sobre a essência da matéria.

7

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 despende uma enorme 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 si 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.

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 arrendamento, como foi contratado, e uma operação comum, reconhecida como financiamento com correção monetária prefixada.

O argumento de beneficiar-se o fisco com dupla incidência tributária do imposto de renda por declarar-se que se o valor consti-

m.

tui receita para a empresa arrendadora, importa em despesa para a outra, ou seja, na arrendatária que suportou o encargo das contraprestações, é um dito 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 incidessem sobre o patrimônio da mesma empresa. Os fatos econômicos são distintos e autônomos, 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 ser aplicada na produção de bens, cuja receita não seja tributável, ou até sujeitar-se a outras causas ou circunstâncias sobre a qual não redunda 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 expressamente indica, e esta não é a espécie dos autos."

Acórdão nº 101-79.374

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."

Continuo convencido, data venia das opiniões em contrário, que esta é a interpretação mais correta das disposições legais que disciplinam a matéria.

No que respeita aos pagamentos não contabilizados , improcede a argumentação desenvolvida pela recorrente. O pagamento feito à margem da contabilidade indica utilização de recursos igualmente mantidos à margem da contabilidade. E se tais recursos não estão contabilizados obviamente são recursos omitidos' à tributação.

Argumenta a contribuinte que à omissão revelada corresponde igualmente um pagamento de despesa não contabilizado , inexistindo, assim, matéria tributável.

O fato de o recurso omitido ter sido utilizado para pagamento de obrigação da empresa, contudo, não descaracteriza a omissão, mormente quando a despesa não é dedutível como a tratada no caso (pagamento de parcela de bem ativável adquirido através de contrato de compra e venda a prazo indevidamente nominado de arrendamento mercantil).

No que toca à omissão de receita de correção monetária, correta a orientação da decisão de primeiro grau, porque realmente a não ativação do bem adquirido importa em redução do crédito da conta de correção monetária.

Com efeito, pela não ativação do bem há, evidentemente, diminuição do valor do ativo imobilizado. Consequentemente a correção monetária deste (ativo imobilizado) também fica diminuída. Com esse valor significa crédito na conta de correção monetária, configura-se indevida redução do valor tributável.

No entanto, a ativação do bem há de ser considerada

h.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13648-000.017/86-10
Acórdão nº 101-79.374

em sua inteireza. Se de um lado não se pode olvidar das conseqüên
cias da ativação para a conta de correção monetária, de outro há
de ser lembrado que a ativação do bem enseja à pessoa jurídica di
reito de depreciação (art. 199 e seguintes do RIR/80).

Nesse sentido, observa-se que a autuação não levou em
consideração, nos três exercícios objeto de fiscalização, o valor
correspondente à depreciação dos bens ativados. Sendo, contudo ,
indubitável a opção pelo contribuinte da diminuição do montante '
tributável em decorrência dos aludidos bens-tanto assim que lan-
çou como despesa - parece ser irrecusável o ajustamento do valor
a tributar também pela consideração do montante referente à de-
preciação. Deve, portanto, ser o recurso ser provido nesta parte,
para o efeito aludido.

Finalmente, com relação às despesas com veículos, fo-
ram elas glosadas, sob o argumento de serem ativáveis, no montan-
te de Cr\$ 8.542.600 e Cr\$ 5.700.000, nos exercícios de 1984 e
1985, respectivamente.

Conquanto tenha a autuada impugnado a exigência, cer-
to é que no decorrer do processo conformou-se, em parte, em rela-
ção às seguintes parcelas:

Exercício de 1984 - Ano-base de 1983

Peças de reposição motor	Cr\$ 2.231.611
Correção monetária	Cr\$ 362.893

Exercício de 1985 - Ano-base de 1984

Peça de reposição motor.....	Cr\$ 3.722.679,00
Correção monetária.....	Cr\$ 4.470.696,90

Em relação ao exercício de 1984, a contribuinte efe-
tuou o recolhimento do tributo correspondente. No concernente ao
exercício de 1985 a contribuinte apenas admitiu a diminuição do
valor do prejuízo.

4.

[Handwritten signature]

Insistiu, porém, quanto às demais parcelas, na improcedência da autuação, alegando que são despesas referentes a manutenção de veículos e combustíveis.

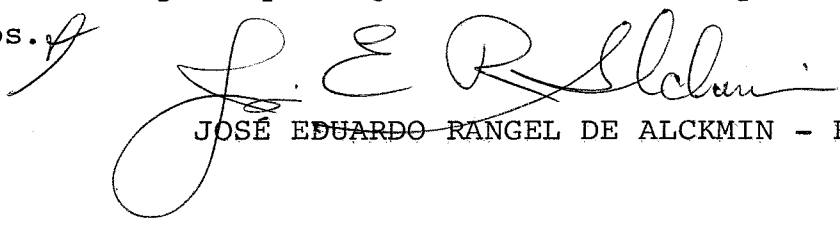
Realmente, compulsando os documentos de fls. 140 a 204, observa-se notas ou então itens em notas referentes a lubrificantes (vg. fls. 141, 150, 165 e 211), bem como serviços de manutenção do veículo que não são dispêndios com bens necessariamente ativáveis.

A demonstração de que os aludidos serviços propriariam aumento de vida útil superior a um ano no veículo deveria ser feita de forma inequívoca, sob pena de aqui por diante todos os consertos feitos em veículos de empresas transportadoras serem considerados ativáveis.

No caso, não houve tal demonstração inequívoca, ao contrário, há entre as notas relacionadas despesas que evidentemente não poderiam ser consideradas ativáveis, como as relativas à lubrificantes.

Portanto, em relação à matéria ainda litigiosa entendendo não poder prosperar a ação fiscal, devendo ser provido o recurso para ser afastado da tributação os valores remanescentes referentes à despesas de manutenção de veículos e a correspondente correção monetária.

Por todo o exposto, voto pelo provimento parcial do recurso para excluir da tributação os valores de Cr\$ 6.981.637 e Cr\$ 3.676.235, nos exercícios de 1984 e 1985, respectivamente, como também para que seja considerada a depreciação dos bens ativos.


JOSE EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN - RELATOR

7.