

Processo nº. : 13839.000566/92-95
Recurso nº. : 109.382
Matéria: : IRPJ - EXS: 1988 e 1989
Recorrente : INDÚSTRIAS FRANCISCO POZZANI S.A.
Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP
Sessão de : 18 DE MARÇO DE 1998
Acórdão nº. : 108-04.986

Arrendamento Mercantil - Para que qualquer avença a este título seja considerada como tendo os efeitos tributários previstos na Lei 6099/74 e suas modificações posteriores, bem como em legislação específica do imposto sobre a renda, é mister exista bem arrendado, cuja posse, gozo e fruição estejam pelo menos à disposição do arrendatário. Contrato com o nomem juris de arrendamento mercantil, no qual o objeto seja imóvel a construir, é na essência um financiamento, e como tal deve ser considerado para fins tributários.

Reserva de Reavaliação - O eventual excesso verificado na constituição da reserva segue a regra geral de tributação, sem o permissivo do diferimento. Não obstante, a correção monetária devedora gerada sobre o montante contabilizado, compensa-se com a correção do ativo correspondente, inexistindo qualquer distorção da base de cálculo do tributo.

Recurso parcialmente provido.

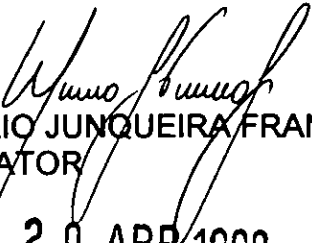
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INDÚSTRIAS FRANCISCO POZZANI S.A.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as parcelas relativas à correção monetária dos bens e à correção monetária da reserva de reavaliação, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Luiz Alberto Cava Maceira que dava provimento ao recurso.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

Processo nº. : 13839.000566/92-95
Acórdão nº. : 108-04.986


MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 ABR 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ ANTONIO MINATEL, NELSON LÓSSO FILHO, ANA LUCILA RIBEIRO DE PAIVA, JORGE EDUARDO GOUVÊA VIEIRA e MARCIA MARIA LORIA MEIRA.



Processo nº. : 13839.000566/92-95
Acórdão nº. : 108-04.986

Recurso nº. : 109382
Recorrente : INDÚSTRIAS FRANCISCO POZZANI S.A.

RELATÓRIO

Trata-se de descaracterização dos efeitos tributários de contrato de arrendamento mercantil, firmado entre a recorrente e empresa arrendadora habilitada, para fins de arrendamento de terreno e prédio a construir.

Conforme o termo de verificação fiscal, fls. 158, são as seguintes as razões do fisco para este procedimento, que antecipo foram integralmente respaldadas pela d. decisão monocrática:

- o citado contrato, com prazo de 60 meses e datado de 15.02.82, tinha como objeto o terreno de propriedade da autuada e um prédio a ser construído neste terreno com recursos da empresa de "leasing";

- após a assinatura do contrato o terreno foi objeto de venda para a empresa de "leasing" em 25.02.82;

- o referido prédio teve concedido "habite-se" somente em 30.03.87, o que leva a conclusão de que durante quase toda a vigência do contrato o bem não foi utilizado pela autuada;

- na base de cálculo das contraprestações somente foi computado o custo reajustado da construção, abstraindo-se daquele do terreno;

- o valor residual pactuado era composto por 100% do valor do terreno e 10% do custo de construção;



Processo nº. : 13839.000566/92-95
Acórdão nº. : 108-04.986

- a atuada era a única responsável pelos projetos, indicações de empreiteiros, construtores, etc.;

- a opção de compra se deu por valor irrisório, alterado automaticamente na contabilidade da atuada pela reavaliação do bem já construído.

Por estas razões, entendeu o fisco como tributáveis as seguintes parcelas:

- glosa da dedutibilidade dos valores de contraprestações para no ano-base de 1987;

- correção monetária credora sobre o valor recomposto dos bens, incluindo inclusive as contraprestações pagas em anos anteriores a 1987, para o ano-base de 1987 tão-somente;

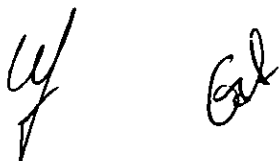
- glosa de correção monetária devedora, no exercício subsequente, sobre o valor de reserva de reavaliação constituída a maior, tendo como base o novo valor dos bens apurados conforme o item de tributação anterior.

Irresignada, apresentou a atuada tempestiva impugnação, fls. 173, deduzindo em síntese o seguinte:

- que celebrou válido contrato, o qual constitui um ato jurídico na forma do art. 82 do Código Civil;

- que o mesmo foi norteador pelo princípio da autonomia das partes;

- que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;



Processo nº. : 13839.000566/92-95
Acórdão nº. : 108-04.986

- afirma ainda que o contrato foi celebrado na forma da legislação específica, e somente a lei pode suprir eventuais lacunas;

- ressalta, citando o jurista Arnold Wald, que a legislação fiscal admite no arrendamento mercantil existir verdadeira operação financeira;

- busca respaldo doutrinário de que a inexpressividade do valor residual é insuficiente a descaracterizar o contrato;

- que do ponto de vista fático os bens permaneceram durante todo o contrato no patrimônio da arrendadora;

- pede, ad cautelam, que em caso de decisão desfavorável, sejam considerados os efeitos da depreciação e sua correção monetária, bem como a utilização do prejuízo fiscal apurado no período, sendo necessário citar que quanto a esta última parcela a decisão monocrática já lhe foi favorável.

- por fim, considera que no auto foram considerados encargos indevidos, pela utilização de legislação posterior a data da ocorrência do fato gerador, em especial a multa de 50%, quando à época a multa de mora seria de somente 20%.

Decisão monocrática assim ementada, "verbis":

"Despesa Indedutível - Perdem a conotação de despesas operacionais, para se integrarem ao Ativo Permanente, as importâncias pagas a título de encargos de arrendamento mercantil, quando este, por suas características, não se enquadra como tal."

"Excesso de Correção Monetária Sobre o Patrimônio Líquido - Glosa-se a correção monetária incidente sobre parte da Reserva de Reavaliação constituída a maior, em face de não haver sido considerado no custo do bem

Processo nº. : 13839.000566/92-95
Acórdão nº. : 108-04.986

avaliado os valores corrigidos das parcelas pagas a título de contraprestações de arrendamento mercantil, que, em decorrência de ação fiscal, foram descaracterizados como tal e classificáveis no Ativo Permanente.”

“Correção Monetária - Tributa-se a correção monetária apurada acerca de imóvel, cujo custo foi recomposto para nele serem incluídos todos os valores pagos a título de encargos de arrendamento mercantil, face à descaracterização deste.”

Recurso, fls. 252, no qual a autuada repisa os argumentos expendidos quando da impugnação, adicionando o seguinte:

- que embora o habite-se tenha sido expedido em 30.03.87 o prédio já havia sido edificado e estava sendo usado pela arrendatária desde setembro de 1982, conforme guia de IPTU que junta;
- que o atraso na expedição do habite-se deveu-se a demora em conseguir certidões;
- que não é verdade tenham as contraprestações como base somente o custo da obra;
- renova o pedido de consideração das depreciações.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

Trata-se de definição quanto aos efeitos tributários que deveriam advir do contrato celebrado pela recorrente, no qual foi dado a forma de arrendamento mercantil, devidamente aprovado por autoridade econômica responsável pela tutela do setor financeiro.

Tenho me pronunciado que, no direito brasileiro, o contrato de arrendamento mercantil, da forma como estampado na legislação de regência, bem como pela interpretação dada em algumas oportunidades pelo Banco Central, constitui-se em verdadeiro financiamento. Até mesmo o próprio fisco já externou tal entendimento, pelo que se pode extrair do do Parecer Normativo 18/87, fato que venho ressaltando em meus votos.

Em outra oportunidade, cuja exigência fulcrava-se em valor residual ínfimo, tão-somente, já afirmava o seguinte:

“Meu entendimento evolui para a conclusão de impossibilidade de descaracterização do contrato específico, em qualquer hipótese das normalmente levantadas pelo Fisco para tanto. São os seguintes os meus argumentos.

Três são os motivos nos quais a Receita Federal tem se pautado a produzir tal efeito. Seja porque o valor residual é ínfimo, normalmente 1% do valor do bem arrendado, seja porque o prazo de vida útil do bem

supera o prazo contratual ou seja porque as contraprestações são irregulares, permitindo demasiada concentração de despesas nos primeiros anos do contrato.

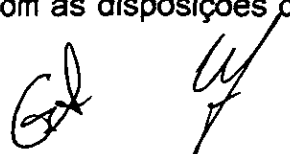
A questão referente a descaracterização de contratos de arrendamento mercantil vem sofrendo profunda revisão na jurisprudência deste Colegiado. Hodiernamente, a maioria das autuações só se mantém quando ocorre concentração das parcelas pagas. A meu ver, nem neste caso cabe a descaracterização.

No campo da hermenêutica do direito tributário, afloram dúvidas quanto à possibilidade de utilização da interpretação econômica ou finalística. Há aqueles que defendem este método interpretativo baseado no disposto no art. 109 do CTN. Diversamente, outros concluem que este mesmo artigo está direcionado ao legislador, facultando-lhe conceber efeitos tributários diversos daqueles que normalmente teriam os institutos de direito privado.

Para solução do problema em foco não necessitamos alcançar tão tormentosa questão. Isto porque a própria lei de regência da matéria definiu o limite de interpretação viável a produzir efeitos de compra e venda ao contrato de arrendamento mercantil. Transcrevo o art. 11 da Lei 6.099/74:

"Art. 11 - Serão considerados como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas por força do contrato de arrendamento mercantil.

§ 1º - A aquisição pelo arrendatário de bens arrendados em desacordo com as disposições desta



Lei será considerada operação de compra e venda a prestação."

Assim , o campo de interpretação possível para permitir transformar o conteúdo do contrato será necessariamente um dos seguintes: a) desacordo com disposições formais da legislação; prazo mínimo, tipo de objeto do contrato, antecipação da opção de compra, etc., ou b) desacordo com a finalidade do instituto no Direito Pátrio.

O primeiro destes elementos, desacordo formal, é de fácil constatação, bastando para tanto confrontar-se a literalidade da lei com as disposições contratuais. Dentro deste aspecto, o contrato que constitui o objeto da autuação não merece reparos. O acordo está dentro do prazo mínimo estabelecido na Resolução BACEN 980/84 e prevê opção de compra a seu final.

Já o segundo elemento importa em análise perquiridora do instituto do "leasing", seus objetivos, como adotado no direito pátrio. Neste particular, entendo que no Brasil, o arrendamento mercantil tem natureza de contrato financeiro, distinto do "leasing" puramente operacional. Este último tipo, operacional, é normalmente efetuado pelo próprio fabricante, que contratualmente se obriga a manter suporte pela utilização do equipamento arrendado. Já o financeiro é efetuado por instituição do sistema financeiro ou bancário, diversa do fabricante, e se constitui na verdade em financiamento para aquisição de bens, aliviando o fluxo de caixa do arrendatário. Assim se pronunciou o próprio Fisco, no Parecer Normativo nº 18/87, no seus itens 5 e seguintes:

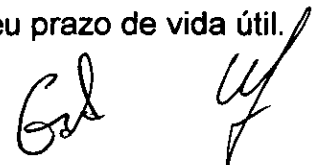
"5 - Em se tratando de arrendamento mercantil, entretanto, a situação é patentemente diversa pois, como é notório, essa prática se constitui, no Brasil,

financiamento a médio e longo prazos da aquisição de bens de produção. As operações em espécie são regidas por legislação específica, inclusive no plano tributário.

5.1- Os contratos têm como características básicas preverem a amortização da quase totalidade do preço do bem arrendado no decurso da operação que, usualmente, é celebrada pelo prazo mínimo admitido na legislação, - 3 anos em se tratando de bens de vida útil igual ou superior a 5 anos, e 2 anos para os demais bens. Tais prazos, principalmente em relação a imóveis, são notoriamente inferiores ao tempo de vida útil do bem.

5.3- De outra parte, como se trata de financiamento à aquisição de bens, os valores de contraprestações, via de regra, não guardam qualquer correspondência com o valor de arrendamento praticado pelo mercado.

5.4- Na hipótese do arrendatário vir a exercer a opção de compra, esta será realizada mediante pagamento de valor previamente estipulado, quando da celebração do contrato, e que permanece inalterado não obstante a eventual realização de benfeitorias no bem, pelo arrendatário; ademais, não apresenta qualquer vinculação, à época do seu exercício, que com o valor de mercado do bem, quer com o valor intrínseco que ainda conserva, dado o decurso de apenas parte do seu prazo de vida útil.



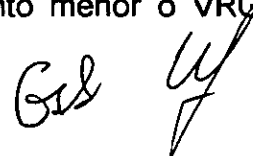
5.5 - O preço de opção de compra, usualmente irrisório, se confrontado com o valor de mercado do bem ou com o valor intrínseco deste, traduz para a arrendadora, o valor residual garantido a que terá direito independentemente do arrendatário vir a adquirir, ou devolver, o bem.

5.6 - Caso o arrendatário opte por não adquirir o bem é prática freqüente que a arrendadora promova sua alienação, no mercado, apropriando-se do valor residual garantido e entregando a diferença ao anterior arrendatário."

O Banco Central, por seu turno, em duas oportunidades de meu conhecimento, a primeira no ofício enviado pela Diretoria de Mercado de Capitais ao Sr. Secretário da Receita Federal , em 17/12/86 e a segunda no Telex Dimel 87/014, de 10/02/87, dirigido à Associação Brasileira das Empresas de Leasing, externou opinião análoga. Quanto a este último, assim se encontra redigido:

" Entendemos que a distribuição dessas contraprestações durante a vigência do contrato deve ser decidida pelos contratantes, eis que uma maior concentração de pagamentos no início ou no fim do contrato não descaracteriza o arrendamento financeiro.

Igual raciocínio deve ser feito em relação ao valor residual garantido - VRG que, quase sempre, é o preço de opção de compra. Quanto menor o VRG

Two handwritten signatures in black ink are located at the bottom right of the page. The first signature is a cursive 'GSL' and the second is a stylized signature that appears to be 'U' or 'Y'.

maior será a recuperação do custo de aquisição pelo arrendador, durante a vigência do contrato, fato que se insere plenamente na filosofia do arrendamento do tipo financeiro."

Considerando então como financiamento para aquisição de bens, como definiu o ato normativo supracitado, é claro que qualquer concentração ou definição de valor residual estariam dentro deste conceito, pois o financiador arrendador, além de buscar se ressarcir do montante vertido o mais rápido possível, quer também deixar para o final do contrato a menor parcela, tudo como expôs o BACEN.

Só haveria uma maneira de considerar o contrato de forma diversa; se a lei assim determinasse. Na verdade, as autuações neste sentido são motivadas pelo benefício fiscal imediato que os contratos de arrendamento provocam. Entretanto, é a própria lei que assim o quer, na axiologia do legislador. Qualquer discussão a respeito foge ao poder do intérprete e pousa na competência legislativa. O benefício é , no atual estágio do direito positivo pátrio, mera elisão fiscal. Com este entendimento concorda Hiromi Higuchi, in Imposto de Renda das Empresas, Ed. Atlas, São Paulo, 1994, 19ª Edição, pag. 170, "verbis":

" A descaracterização do arrendamento mercantil em razão dos prazos contratuais serem inferiores à expectativa da vida útil dos bens não tem amparo legal porque todos os contratos obedecem ao prazo mínimo fixado na legislação de arrendamento mercantil.



A descaracterização com fundamento no valor residual irrisório também não tem amparo legal porque não é vedado pela legislação.

A descaracterização com fundamento na concentração do contrato nas primeiras prestações pode ser fundamento que justifique sob o ponto de vista econômico, mas não tem fundamento jurídico. A culpa é da própria legislação.”

O caso em apreço, entretanto, merece um distingo: não havia bem a arrendar quando da conclusão do contrato. O prédio não estava construído. Por outro lado, deflui claramente dos itens do contrato ressaltados no auto de infração, que o terreno jamais foi objeto de arrendamento de fato, visto que seu valor, de forma integral, estava incluso no valor residual de compra.

Muito embora o terreno não sofra depreciação, o objeto verdadeiro do contrato era o prédio a construir, que veio a ser utilizado em data posterior à conclusão do acordo entre as partes, seja meses após ou ao final do contrato. Assim, não houve arrendamento, que, no mínimo, exige a existência do bem para gozo e fruição pelo arrendatário. Não havia objeto possível àquele contrato.

Portanto, muito embora no Direito Pátrio seja estrito o campo para a interpretação econômica, conforme venho me pronunciando, e tenha este Colegiado adotado diversas teses pela impossibilidade da descaracterização dos contratos de arrendamento mercantil, neste processo exsurge a inexistência de arrendamento pela simples ausência de bem a ser arrendado. Não há arrendamento de bem futuro. No momento do contrato, o que

Processo nº. : 13839.000566/92-95
Acórdão nº. : 108-04.986

foi celebrado na verdade foi financiamento para construção de um bem, pela singela afirmação de que o bem não existia naquele momento.

O contrato como arrendamento mercantil é natimorto. Não pode portanto produzir os efeitos tributários de um contrato de arrendamento mercantil.

A autuação, neste particular, deve ser mantida.

O mesmo não ocorre com os demais itens, seja a correção monetária, da forma como lançada, seja a tributação da reserva de reavaliação.

Quando à correção devedora da reserva constituída, os efeitos tributários são nulos, haja vista a compensação de correção no ativo e no patrimônio líquido, sem qualquer distorção na base de cálculo do tributo.

Já no tocante à correção monetária creio haver erros na formulação da exigência que a invalidam.

Primeiro, o d. Auditor autuante recompôs o valor do bem a corrigir com parcelas de exercícios já atingidos pela decadência. Segundo, não fez qualquer consideração da reserva oculta que adviria da recomposição no patrimônio líquido pela retirada dos valores das contraprestações no decorrer do contrato.

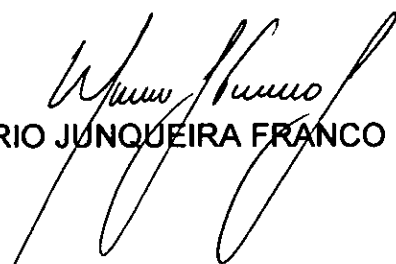
Por fim, foge da razão o pedido da recorrente para que a multa aplicada seja a denominada "de mora", pois trata-se de procedimento de ofício.

Processo nº. : 13839.000566/92-95
Acórdão nº. : 108-04.986

Isto posto, voto no sentido de se conhecer do recurso, para no mérito afastar a incidência dos itens 1.2 (fls. 160) , relativo à correção monetária do terreno e do respectivo prédio, bem como do item 2 (fls. 161), relativo à correção monetária da reserva de reavaliação.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 18 de março de 1998


MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR

