



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

MSR
Sessão de 25 de agosto de 1992

ACORDÃO Nº 103-12.725

Recurso nº : 102.071 - IRPJ - EXS: 1986 a 1989

Recorrente : LADAL PLÁSTICOS E EMBALAGENS LTDA.

Recorrido : DRF EM LIMEIRA - SP

IRPJ - DECADÊNCIA - Nos casos de lançamento de ofício, alusivo ao IRPJ, aplica-se a regra contida no art. 173, I do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial.

IRPJ - ARRENDAMENTO MERCANTIL - VALOR RESIDUAL INSIGNIFICANTE - O simples fato de contrato intitulado de arrendamento mercantil estabelecer cláusula de valor residual irrisório em relação ao prazo de vida útil estimado restante não desvirtua sua natureza jurídica nem o tipifica como de compra e venda a prestação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LADAL PLÁSTICOS E EMBALAGENS LTDA.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em REJEITAR a preliminar suscitada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luiz Henrique Barros de Arruda, Victor Luís de Salles Freires e Ilcenil Franco e, no mérito, por maioria de votos, em DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Maria de Fátima Pessoa de Mello (Cartaxo) e Cândido Rodrigues Neuber. Designado para redigir o voto vencedor a Conselheira Sonia Nacinovic.

Sala das Sessões, em 25 de agosto de 1992


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - PRESIDENTE

Sônia Nacimovic
SONIA NACIMOVIC

- REDATORA-DESIGNADA

VISTO EM

SESSÃO DE: 15 ABR 1993

SAINITO HOLANDA BRAGA. G. G. - PROCURADOR DA FAZEN
DA NACIONAL

Participarou, ainda, do presente julgamento o Conselheiro Paulo Af
fonseca de Barros Faria Júnior. Ausente, justificadamente, o Conse
lheiro Dícler de Assunção.





SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13890/000.041/91-71

RECURSO Nº: 102.071

ACORDÃO Nº: 103-12.725

RECORRENTE: LADAL PLÁSTICOS E EMBALAGENS LTDA.

R E L A T Ó R I O

LADAL PLÁSTICOS E EMBALAGENS LTDA., CGC nº 46.957.569/0001-40, qualificada nos autos, manifesta recurso a este Colegiado, contra decisão do Chefe da DIVTRI da DRF em Limeira-SP que, por delegação de competência, julgou procedente o auto de infração de fls. 48.

A matéria tributável decorre de glosa de despesas de arrendamento mercantil, por terem sido considerados os contras correspondentes, como operações de compra e venda a prazo de bens do ativo permanente, nos exercícios de 1986, 1987, 1988 e 1989.

Após a obtenção do prazo adicional de 15 (quinze) dias para apresentação de sua defesa, a contribuinte ingressou, tempestivamente, com a impugnação de fls. 55/58, alegando que o ano-base de 1985 está alcançado pela decadência, conforme art. 156, V do CTN; que o contrato de nº 4.108/4 - BRADESCO (doc. fls. 07), foi celebrado por cinco anos, com data de início de 29.09.80, tendo optado pela compra do bem em 30.11.85, sendo, portanto, absurdo considerá-lo como contrato de compra e venda; que relativamente aos demais contratos de arrendamento mercantil, as opções de compra só foram manifestadas no término do prazo contratual, não procedendo as autuações no período em que se estava satisfazendo aos pagamentos das prestações; que não há amparo legal para se glosar as despesas

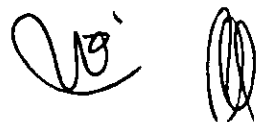
Acórdão nº 103-12.725

operacionais dos meses que antecederam as aquisições, porque a empresa só é dada a faculdade de optar pela compra do bem, no final do contrato; com relação ao último contrato de arrendamento de nº 63.373-9, celebrado em 14.11.88, sequer houve, até o momento, opção de compra pela arrendatária, sendo, portanto, incabível falar-se em aquisição de um bem que não integra o patrimônio da empresa, ferindo o disposto no art. 11 da Lei nº 6.099/74; que a pactuação do custo residual é meramente anunciativo, portanto, indefinido; que os prazos contratuais não se confundem com a vida útil dos bens; que a arrendatária obedeceu, regamente aos contratos de arrendamento mercantil, não cometendo nenhum ato ao arrepio da Lei nº ... 6.099/74, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.132/83 e Regulamento do Banco Central; pede, por fim, o cancelamento da autuação e o arquivamento do processo.

Em informação fiscal às fls. 88/89, o autor do feito reconhece razão à impugnante, quanto ao contrato de arrendamento mercantil nº 4108/4 - Bradesco, celebrado por cinco anos, conforme docs. de fls. 7 e 17, opinando pela exclusão da parcela de Cr\$ 76.138.055,00 da base de cálculo relativa ao exercício de 1986.

A respeito da alegação da decadência do ano-base de 1985, diz haver-se equivocado. O citado art. 156, inciso V, do CIN, há que ser interpretado em consonância com o disposto no art. 173, inciso I, parágrafo único do mesmo diploma legal. Assim, o ano-base de 1985 somente decairia no dia 31.12.91, já que os cinco anos citados no texto legal, tem seu termo de início no dia 01.01.87, isto é, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em conformidade com o parágrafo único do mesmo artigo, e havendo a empresa apresentado sua declaração de IRPJ/86, em 19.05.86, a decadência ocorreria em 19.05.91. Como o crédito tributário foi constituído em 19.04.91, ... inexistente qualquer irregularidade no lançamento quanto a este tópico.

Reafirma que as operações praticadas pela empresa foram de simples compra de bens para o seu ativo fixo, acobertada por contratos de arrendamento mercantil, em contrariedade frontal com o que dispõem as Leis nºs 6.099/74 e 7.132/83, reguladoras da



Acórdão nº 103-12.725

matéria. Corroborando o alegado, cita diversos acórdãos do E. Primeiro Conselho de Contribuintes e anexa, às fls. 72/84, cópia do Acórdão nº 105-3.733/89, que examina percucientemente o tema em questão.

Decidindo o feito, a autoridade julgadora de primeira instância julgou inteiramente procedente o lançamento, conforme decisão de nº 200/91, às fls. 90/95, assim ementada:

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

EXERCÍCIOS DE 1986, 1987, 1988 e 1989

ARRENDAMENTO MERCANTIL - Dispêndios apropriados com base em contratos de "leasing" que não atendem aos requisitos da lei de regência, não podem ser imputados diretamente aos resultados dos exercícios. A fixação de um valor residual ínfimo ou simbólico de apenas 1% (um por cento) sobre o valor do bem, caracteriza a operação de "leasing", configurando compra e venda a prestação.

LANÇAMENTO PROCEDENTE."

Cientificada da decisão em 29.10.91 e com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, tempestivamente, o recurso voluntário de fls. 96/100, reiterando os termos constantes de sua impugnação, alegando que não descumpriu qualquer preceito legal que pudesse autorizar as autuações levadas a efeito.

Transcreve o parecer do ilustre jurista Samuel Monteiro (in Tributos e Contribuições, Edição de 1990, vol. III, pág. 354/6) sobre Leasing - Arrendamento Mercantil e argúi que sem prova pericial técnica para dirimir o impasse entre o fisco e o contribuinte, relativamente à efetividade do uso da coisa objeto do arrendamento mercantil, geração de receitas com sua utilização; duração de vida útil; carga horária de uso e seu valor atual de mercado, em contraditório pleno e com a inteligência dos artigos 148 do CTN, 126, 2ª parte do C.P.C., art. 4º da Lei de Introdução do Código Civil e 108, inciso I do CTN, qualquer exigência de tributo, aleatoriamente, partindo-se de ficção ou de presunção fiscal, deixa o procedimento fiscal fora da legalidade (art. 37, caput da

Acórdão nº 103-12.725

Constituição Federal/88) e fora da atividade vinculada e regradada que deve presidí-lo, restando nulo o respectivo lançamento e, por consequência, o auto de infração.

É o relatório.

Sônia Jaćmone



Acórdão nº 103-12.725

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

Conselheira SONIA NACINOVIC, Relatora.

Designada para redigir o voto vencedor no acórdão prolatado em razão do recurso nº 102071, interposto por LADAL PLÁSTICOS E EMBALAGENS LTDA., e nada tendo a acrescentar ao relatório da autoria da ilustre Conselheira MARIA DE FÁTIMA PESSOA DE MELLO CARTAXO, que adotó, passo a expor as razões de minha divergência, que se situa, exclusivamente, no plano das questões de mérito, pois que também acolhi seu voto no que pertine à apreciação da prefacial suscitada.

Cuida-se, portanto, de examinar a dedutibilidade dos lançamentos de despesas efetuados a título de contraprestações de contratos de arrendamento mercantil, considerados negócios de compra e venda a prestações pela Fiscalização e pela autoridade a quo.

Fundamentam a exigência tributária, nos termos do aresto recorrido, as alegações de os contratos possuírem prazos de duração inferiores à expectativa de vida útil e pactuação de valores residuais ínfimos (1%), situações dadas como incursas, precisamente, no artigo 235, § 1º do RIR/80, que transcrevo:

"§ 1º - A aquisição, pelo arrendatário, de bens arrendados em desacordo com as disposições da Lei nº 6099, de 12 de setembro de 1974, será considerada operação de compra e venda a prestação."

Segundo a insigne prolatora do voto vencido "a legislação que rege o arrendamento mercantil e as normas complementares estabelecem a existência de um valor residual garantido" que "deverá ter significado econômico, do contrário todo o contrato de arrendamento mercantil se resolveria em compra-e-venda, sendo a opção-de-compra ou de venda a terceiros, ato meramente simbólico".

Acórdão nº 103-12.725

Data venia, não posso concordar com a assertiva final, salvo como consideração de lege ferenda, pois, em realidade, inexistente, no direito positivo aplicável à matéria, qualquer prescrição que lhe dê esteio.

Isso porque o contrato de arrendamento mercantil encontra-se regulado pela Lei nº 6.099/74, modificada, em parte, pela Lei nº 7.132/83, diplomas legais de natureza comercial, financeira e tributária, que assim delinearam as operações dessa espécie:

"Art. 1º -

Parágrafo único - Considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta Lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta,

.....

Art. 5º - Os contratos de arrendamento mercantil conterão as seguintes disposições:

- a) prazo do contrato;
- b) valor de cada prestação por períodos determinados, não superiores a um semestre;
- c) opção de compra ou renovação de contrato, como faculdade do arrendatário;
- d) preço para a opção de compra ou critério para a sua fixação, quando for estipulada esta cláusula."

Nó tocante à conferência de atribuições aos órgãos do Poder Executivo e competência em relação à matéria, disse mais aquela Lei:

"Art. 7º - Todas as operações de arrendamento mercantil subordinam-se ao controle e fiscalização do Banco Central do Brasil, segundo normas estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional, a elas se aplicando, no que couber, as disposições da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, e legislação posterior relativa ao Sistema Financeiro Nacional."
(grifei)



Acórdão nº 103-12.725

Dando cumprimento àquele dispositivo, o Conselho Monetário Nacional preencheu a norma legal em branco acima transcrita pela Resolução nº 980/84, assim dispondo em seu inciso IV:

"IV - O Banco Central poderá adotar as medidas necessárias à execução desta Resolução, inclusive de terminando normas específicas de auditoria e contabilidade aplicáveis às operações de que se trata."

Em adição, o Regulamento anexo àquela Resolução prescreveu, de maneira indiscutível:

"Art. 36 - O Banco Central do Brasil poderá fixar critérios de distribuição de contraprestações de arrendamento durante o prazo contratual, tendo em vista o adequado atendimento dos prazos mínimos disciplinados no artigo 10 deste Regulamento.

.....

Art. 41 - As operações que se realizarem em desacordo com as disposições deste Regulamento poderão ser descaracterizadas como de arrendamento mercantil, em conformidade com as normas complementares que serão baixados pelo Banco Central do Brasil." (grifei)

O artigo 10, retro mencionado, por seu turno, fixou:

"Art. 10 - Os contratos devem estabelecer os seguintes prazos mínimos de arrendamento:

a) 2 (dois) anos, compreendidos entre a data da entrega dos bens à arrendatária, consubstanciada no termo de aceitação e recebimento dos bens, e a data de vencimento da última contraprestação, quando se tratar de arrendamento de bens com vida útil igual ou inferior a 5 (cinco) anos;

b) 3 (três) anos, observada a definição do prazo constante da alínea anterior, para o arrendamento de outros bens."

Como se vê, em nenhum dos atos citados consta a alegada determinação limitadora da relação entre o valor residual garantido e o prazo espectável de vida útil restante do bem, sendo livres as partes para avançar a este respeito.

Acórdão nº 103-12.725

Ressalte-se, ainda, que a Resolução nº 980/84 e seu regulamento, resultando de norma legal em branco, demonstrado, revestem força de lei, tal como ocorre, v.g., com o Decreto nº ... 70.235/72, regulador do processo administrativo fiscal.

Dessa forma, fica claro que o Banco Central do Brasil é o órgão competente para baixar normas complementares definidoras de operações descaracterizadas como de arrendamento mercantil e, conquanto não se tenha conhecimento de ato escrito a respeito, nenhum dos Conselheiros presentes ignora que aquela autarquia, no exercício diário de suas funções de fiscalização e controle da atividade e dos negócios celebrados a esse título, considera regulares e plenamente de acordo com a lei de regência os contratos assim denominados, em que tenha sido acertado valor residual insignificante.

Aliás, não somente o BACEN, como também a remansosa jurisprudência dos órgãos do Poder Judiciário e, sobretudo, a própria Receita Federal, como se infere do PN/CST nº 18/87, que esclarece:

"5. Em se tratando de arrendamento mercantil, entretanto, a situação é patentemente diversa pois, como é notório, esta prática constitui, no Brasil, financiamento a médio e longo prazos da aquisição de bens de produção. As operações da 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 com 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 dos bens.

5.2. Omitido.

5.3 Finalmente, dentre outras características o contrato, por disposição compulsória da lei, deve prever, ao término do prazo da operação, que o arrendatário possa optar pela renovação do arrendamento, aquisição do bem ou devolução deste à arrendadora.

ROCESSO Nº 13.890.000041/91-71

Acórdão: 103-12.725

V O T O V E N C I D O

Conselheira MARIA DE FÁTIMA PESSOA DE MELLO CARTAXO, relatora.

O recurso é tempestivo, pelo que deve ser conhecido.

Inicialmente, cabe rejeitar a preliminar de decadência do direito de lançar, suscitada pela recorrente, com fundamento no artigo 156, inciso V do Código Tributário Nacional, relativamente ao ano-base de 1935.

Cabe esclarecer que não existe nos autos, prova de que a recorrente, no exercício de 1936, ano-base de 1935, efetuou qualquer antecipação ou pagamento do imposto de renda sem o prévio exame da autoridade administrativa, razão por que não compete cogitar de prazo para homologação de pagamento, que se extinguiria em 31 de dezembro de 1990, caso tivesse o mesmo ocorrido. Ressalte-se que a empresa sequer mencionou a ocorrência do questionado pagamento antecipado, fundamentando a preliminar arguida, exclusivamente no inciso V do art. 156 do C.T.N, sem quaisquer outras considerações.

Não restando, portanto, evidenciada a existência de pagamento do imposto de renda, há que se aplicar a regra contida no artigo 173, I, por se tratar de lançamento de ofício, previsto no artigo 149 do C.T.N. Dessa forma, o termo inicial para contagem do prazo quinquenal de decadência é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim sendo, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário só decairia em 01.01.92. Havendo sido o contribuinte cientificado do Auto de Infração em 19.04.91, não há como acatar a preliminar de decadência reiterada na peça recursal.

No mérito, melhor sorte não assiste à recorrente. Os contratos de "leasing" que lastrearam o presente lançamento (docs. de fls. 03 a 16), na verdade devem ser considerados como compra-e-venta a prazo, pelas seguintes razões:

- 1 - A decisão recorrida fundamentou a manutenção da exigência, basicamente, no fato de que todos os contratos discutidos nos autos fixaram o coeficiente simbólico de apenas 1% sobre o valor de aquisição, para de

PROCESSO Nº 13.890.000041/91-71
Acórdão nº 103-12.725

- terminação do valor residual, com vistas ao exercício da opção de compra, ao término do prazo contratual;
- 2 - Por outro lado, não há coerência entre os prazos dos contratos e a expectativa de vida útil dos bens a que se referem, o que deixa evidente a irrisoriedade do valor residual estipulado;
 - 3 - Na hipótese dos autos não há necessidade de realização de perícia técnica, visto que a descaracterização do negócio de "leasing" decorre das próprias condições contratualmente avençadas;
 - 4 - A legislação que rege o arrendamento mercantil e as normas complementares estabelecem a existência de um valor residual garantido, o qual deverá expressar "o preço contratualmente estipulado para o exercício da opção de compra" ou o valor mínimo que será recebido pela arrendadora na venda a terceiros do bem arrendado, caso não seja exercida a opção de compra;
 - 5 - Ora, tal valor deverá ter significado econômico, do contrário todo o contrato de arrendamento mercantil se resolveria em compra-e-venda, sendo a opção-de-compra ou a venda a terceiros, ato meramente simbólicos;
 - 6 - Convém lembrar, ainda, que a existência do pacto acessório da opção de compra é um dos elementos fundamentais à caracterização da coligação negocial denominada de "leasing", ou, como querem outros doutrinadores, a esse contrato típico de natureza complexa ou simbólica;
 - 7 - Qualquer que seja a classificação dada, a doutrina no direito brasileiro é unânime em reconhecer que o "leasing" abriga em seu conteúdo quatro negócios jurídicos distintos: o arrendamento, o financiamento, a opção de compra e a compra-e-venda;
 - 8 - Referidos negócios vão-se operando no tempo, podendo, em determinadas ocasiões serem sucessivos, paralelos ou excludentes;
 - 9 - O que se tem, no entanto, é que a existência do pacto

OK

PROCESSO Nº 13.890.000041/91-71
Ordão nº 103-12.725

adjecto da opção de compra, com as condições da respectiva proposta, é negócio jurídico presente desde o ato de constituição e contratação do "leasing";

- 10 - Esvaziar de conteúdo econômico-financeiro a proposta da opção de compra, tornando-a inócua, conforme ocorreu nos questionados contratos (13), é privar o "leasing" de um dos seus elementos tipificadores essenciais, descaracterizando-o, portanto;
- 11 - A liberdade de as partes fixarem as condições contratuais, conforme sua conveniência deve ser entendida dentro dos limites das normas que regulam o instituto do "leasing", não se admitindo chegar-se a extremos que afetem alguns aspectos da maior relevância para a caracterização do mencionado negócio jurídico, como é o caso da existência de um valor residual garantido;
- 12 - A jurisprudência administrativa dominante tem entendido que a estipulação de um valor residual insignificante descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil, devendo a operação ser considerada como compra-e-venda a prestação. Nesse sentido são os Acórdãos de nºs 101-77986/88, 101-78004/88, 101-76599/86, ... 103-8204/88, 103-3217/88, 101-77.909/88, entre outros;
- 13 - Em suma, a fixação de valor residual insignificante, nos termos em que foram realizados os contratos objeto do litígio (docs. de fls. 03 a 16) acarretou a descaracterização, para os efeitos fiscais, dos aludidos negócios jurídicos denominados de "arrendamento mercantil".

Por todo o exposto e tudo o mais que do processo consta, conheço do recurso, por tempestivo, para rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar-lhe provimento.

É o meu voto.

Brasília (DF), 25 de agosto de 1992.
Maria de Fátima Pessoa de Fello Cartaxo
MARIA DE FÁTIMA PESSOA DE FELLO CARTAXO - relatora.

Acórdão nº 103-12.725

5.4 Na hipótese de o 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 de seu exercício, quer 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 para o exercício da 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 de o arrendatário vir a adquirir, ou devolver, o bem." (grifei)

Ora, se os prazos de duração de todos os contratos, embora inferiores aos períodos de vida útil esperados dos bens, situam-se nos limites mínimos admitidos pela legislação própria, e se inexiste proibição, na mesma legislação, para estipulação de valor residual irrisório, sendo essa circunstância notoriamente aceita, até mesmo pela administração tributária, como usual nesse tipo de negócio, conclui-se que o ato praticado pela autoridade reclama da contraria frontalmente o princípio constitucional da legalidade, não podendo ser prestigiado.

À vista do exposto e do mais que dos autos consta, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 25 de agosto de 1992

Sônia Nacimovic
SONIA NACIMOVIC - RELATORA-DESIGNADA

