



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/

Sessão de 21 janeiro de 19 87

ACORDÃO Nº 101-77.021

Recurso n.º - 90.987 - IRPJ - EXS: DE 1985 e 1986

Recorrente - ROTESMA - ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.

Recorrida - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM JOAÇABA - (SC).

IRPJ - CONTRATO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL - DESCARACTERIZAÇÃO EM FACE DO REDUZIDO VALOR RESIDUAL E DA ENORMIDADE DAS PRIMEIRAS CONTRAPRESTAÇÕES - O contrato de arrendamento mercantil que preveja o pagamento de grande parte de seu montante nas primeiras contraprestações bem como estabeleça valor residual diminuto descaracteriza a operação de "leasing" passando a configurar compra e venda a prestação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ROTESMA - ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo as seguintes quantias: Cr\$ 10.583.863, no exercício de 1985, e Cr\$ 144.288.097, no exercício de 1986, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 21 de janeiro de 1987

AMADOR OUTEIRELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

JOSE EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN - RELATOR

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 26 FEV 1987

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO e ERNESTO FREDERICO ROLLER (Suplente Convocado). Ausente o Conselheiro RAUL PIMENTEL.

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL**

PROCESSO Nº 13982-000.148/86-13

RECURSO Nº: 90.987

ACÓRDÃO Nº: 101-77.021

RECORRENTE Nº: ROTESMA - ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.

R E L A T Ó R I O

Cuida-se de recurso interposto contra decisão do Delegado da Receita Federal em Joaçaba-SC, que manteve ação fiscal promovida contra a empresa em epígrafe.

A parte ainda litigiosa do Auto de Infração corresponde aos exercícios de 1984 e 1985, e tem como ponto nodal contrato de "leasing" firmado entre a requerente e FINASA - Leasing e Arrendamento Mercantil S/A., para arrendamento de uma retro-escavadeira nova, marca CASE, mod. 580 H.

A fiscalização, examinando o referido ajuste, entendeu que está ele totalmente em desacordo com a Lei nº 6.099/74, alterada pela Lei nº 7.132/83, como também não observou os ditames da Resolução BACEN 351/75 e da Portaria MF 564/78, apontando as seguintes irregularidades:

- a) o valor da contraprestação é totalmente desigual, sendo a primeira prestação correspondente a 35% do custo final do bem. Como o prazo do arrendamento é de 24 meses, em 5 meses o contrato prevê o pagamento correspondente a 90,76% do custo definitivo do bem;
- b) o prazo do contrato, obrigatoriamente previsto pela legislação como sendo de 3 anos, foi de apenas 2 anos;

- c) o valor residual estabelecido (1%) é totalmente irreal, tendo em vista ter o contrato prazo de 24 meses de duração enquanto o bem objeto de arrendamento tem vida útil estimada de 10 anos.

Isto posto, entendeu o Autuante que em ambos os exercícios referidos houve indevida dedução de despesa a título de arrendamento mercantil, assim como, em consequência, diminuição do saldo credor da conta de correção monetária, já que as prestações do contrato de leasing, deixaram de ser incorporadas ao Permanente da empresa.

Intimada da exigência fiscal em 20.06.86, a interessada, tempestivamente, apresentou impugnação, alegando, em preliminar, a arbitrariedade dos critérios utilizados pela Fiscalização para efeito de descaracterização do contrato de arrendamento mercantil, uma vez que são eles contrários às normas regulamentares e a jurisprudência administrativa, além de ensejarem bi-tributação.

Em relação ao mérito, após citar a legislação ' pertinente aos contratos de arrendamento mercantil, acentuou a impugnante não haver dispositivo regulamentar que obrigue que as prestações do contrato de "leasing" sejam de igual valor. Por outro lado, salientou que a Resolução BACEN 351/75 dispôs, em seu art. 9º, que o prazo mínimo de vigência do contrato deve ser de 3 anos, exceto no caso de veículos, em que o prazo mínimo deverá ser de 2 anos. No caso em apreço, o bem arrendado foi um trator industrial, veículo portanto, sendo admissível o prazo de dois anos, ao contrário do afirmado pelo Fiscal.

Aduziu também que o tempo de vida útil do bem arbitrado pelo Autuante está em desacordo com a jurisprudência administrativa, que para esses casos (máquinas de terraplanagem e tratores) prevê vida útil de 4 anos. De outra parte, ainda, ressaltou que houve bitributação, já que os resultados do arrendamento mercanti



til foram regularmente tributados na forma estabelecida na Portaria MF 564/78. E terminou por pedir a decretação da improcedência da autuação.

Instada a se manifestar, a Fiscalização observou que não houve bitributação nem bis in idem, pois no caso cuida-se de exigência de imposto de renda de pessoa jurídica, com base no lucro real da autuada, o qual é independente dos resultados auferidos pelas empresas com as quais mantém relações comerciais.

Frisou ainda a Fiscalização que, conforme o entendimento do Parecer CST nº 405/83, as contraprestações do contrato mercantil devem ser uniformes, sob pena de perda do benefício fiscal previsto na Lei nº 6.099/75; consolidada no art. 235 do RIR/80. No contrato em tela, verifica-se que a 1ª prestação representou 18,95% do total do contrato, e que nos primeiros 12 meses foram pagos 85,37% do montante pactuado.

Acrescentou também que o valor residual de 1% ao final do contrato infringe a Resolução BACEN 351/75, que fixa como preço para opção de compra um valor igual ao valor contábil residual do bem. Isto posto, mesmo que se reconheça que prazo de depreciação seja de quatro anos, ao final do contrato o bem estaria depreciado em apenas 50%, não 99% como consta do contrato.

Dessa forma, opinou pela manutenção da autuação, juntando ao processo várias ementas de acórdãos deste Conselho, em que se decidiu que os contratos de arrendamento mercantil, nos quais não se observar as condições previstas na legislação, devem ser tidos como de compra e venda.

A ementa da decisão recorrida, no particular, é a seguinte:

"CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. NORMAS GERAIS - Caracterizam-se como de compra e



venda, sujeitando-se à norma prevista no § 1º do art. 235 do RIR/80, os contratos que, embora se revistam da forma de arrendamento mercantil, pactuem condições de pagamento que contrariem prazos mínimos e o valor residual da opção de compra do bem, fixados na vigência da Resolução BCB nº 351/75 e legislação complementar.

CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO. REGISTRO E CLASSIFICAÇÃO DO ATIVO PERMANENTE - Estão obrigadas a proceder a correção monetária das contas classificadas no ativo permanente decorrente da aquisição dos bens a prazo, as pessoas sujeitas ao lucro real."

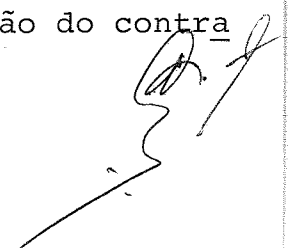
Em suas razões de decidir, a Autoridade julgadora observou que, de acordo com o Parecer Normativo CST nº 405/83, o entendimento da Secretaria da Receita Federal tem sido o de que as contraprestações do arrendamento mercantil contratadas a prazo pela arrendatária devem ser uniformes sob pena de impedimento ao gozo do tratamento fiscal favorecido, previsto na Lei nº 6.099/74, consolidado no art. 235 do RIR/80. Por outro lado, citou artigo de ANTONIO DA SILVA CABRAL, bem como voto do eminente Conselheiro JOSÉ ROCHA que trataram do mascaramento de operações de compra e venda através do contrato de arrendamento mercantil. Outrossim, salientou ter havido desobediência à Resolução BACEN nº 351/75 e Portarias nºs 564/78 e 140/84, em virtude de o valor percentual ter sido fixado em somente 1% do valor orçado do equipamento.

Igualmente entendeu correto o segundo item da atuação, já que os valores correspondentes às contraprestações deveriam ter sido ativados.

Com essas considerações, foi mantida a ação fiscal.

Irresignada a empresa interpôs recurso, em que argumentou, em resumo:

a) ser improcedente a descaracterização do contra



to de leasing já que nada há na legislação pertinente que obrigue que as contraprestações sejam uniformes, ou que o valor residual do bem seja apenas de 1%;

- b) que ao contrário do afirmado pelo Autuante, a recorrente desembolsou, nos vários anos-bases em que vigorou o contrato, os valores de Cr\$ 34.229.500, em 1984, Cr\$ 49.114.000, em 1985 e Cr\$ 9.504.000, em 1986, representando respectivamente os percentuais de 36,87%, 52,89% e 10,24%. Desta forma, improcede a proporção de pagamento de 90,76% nos primeiros 5 meses de contrato insinuada pelo Fisco. Outrossim, ficou evidenciado que a falta de uniformidade não determinou a redução do imposto devido a cada exercício da recorrente, não havendo dano a reparar ao erário público;
- c) no tocante ao item da correção monetária, que deixou-se de proceder a correção monetária do aumento do patrimônio decorrente da glosa e da correção monetária do valor ativado, assim como deixou-se de considerar a depreciação do bem e a correção monetária desta mesma depreciação;
- d) que se procedente a descaracterização do contrato de "leasing", deveria se observar que o custo financeiro incorrido no pagamento de cada parcela representaria valor dedutível na apuração do lucro tributável da recorrente nos períodos ali constantes.

Isto posto, terminou por pedir a decretação da improcedência do auto.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, Relator:

O recurso foi interposto com guarda do prazo legal de trinta dias estabelecido no art. 33 do Decreto nº 70.235/72, razão por que dele tomo conhecimento.

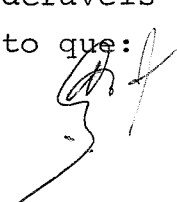
A primeira questão que se coloca no presente caso é a relativa à caracterizar, ou não, contrato de leasing o negócio jurídico havido entre a Recorrente e FINASA LEASING E ARRENDAMENTO MERCANTIL S.A.

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

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

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

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



"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 arnotizável com o próprio lucro que ele propicia, e que permite ao empresário conservar em seu poder os bens de equipamento unicamente durante o período em que sua rentabilidade é elevada.

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

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

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

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

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

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

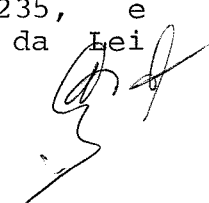


de equipamento sem oneração de volumosos recursos. Na verdade, observa-se, até porque foi expressamente declarado, que o objetivo maior da opção pelo tipo de negócio jurídico foi o de colher benefícios fiscais destinados aos contratos de "leasing". A acolhida, no entanto, de tal procedimento importaria,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

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

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

Trata-se de procedimento fiscal correto na aplicação das normas tributárias do artigo 235, e seus parágrafos, do RIR/80 (art. 11, e §§, da Lei



nº 6.099/74), porquanto os efeitos econômicos dos fatos prevalecem sobre a forma jurídica de que estes se revestem, contratualmente, e, na hipótese, em face do disposto nos §§ 2º e 3º do citado art. 235, o total desembolsado é que constituirá o custo do bem, não tendo cabimento a separação dos custos financeiros. Há, portanto, norma particular expressa, no sentido de considerar no total das contraprestações os encargos financeiros como integrantes ao custo de aquisição do bem.

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

Ora, se o tratamento jurídico-tributário deferido às operações de arrendamento mercantil se liga ao pressuposto da impossibilidade e ou inconveniência de imobilizar-se capital de giro na aquisição de bens, não desviando a arrendatária recursos de um mais bem apropriado emprego deles no desempenho de suas atividades, lógica evidentemente não há para quem, já no primeiro ano do contrato, pagando 80% (oitenta por cento) do total das prestações, dependia, a toda prova, de contratar um arrendamento assim formalizado.

A desproporcionalidade do desembolso das prestações iniciais evidencia com todo o relevo que a operação foi ilusoriamente formalizada em arrendamento mercantil para, por um lado, auferir o benefício fiscal da dedução de um volume grande de dispendios, como despesas operacionais e não como aquisição de bens, como de fato é, e para, por outro lado, evitar os efeitos, decorrentes do crédito da correção monetária incidente sobre a aquisição da propriedade de bens que se classificam no ativo permanente do balanço patrimonial. Tal desproporcionalidade, além de controverter a filosofia da impossibilidade de dispor de capital de giro ou da inconveniência de não lhe dar aproveitamento integral dos recursos nos objetivos específicos das atividades exploradas, constitui inegável subversão aos princípios contábeis e fiscais que regulam a apuração do resultado do exercício."

E continua adiante

"As circunstâncias relevantes como até aqui

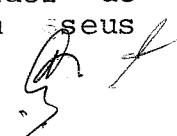


se têm examinado, de modo abrangente, o aspecto objetivo do "leasing", embora até mesmo a independência da natureza jurídica do contrato, ajudam a analisar cada operação na medida em que a característica mercantil do negócio contratado propende a desmascarar uma compra e venda a prestação, procurando-se impressionar o contrato com as aparências de um arrendamento mercantil em consonância com a lei, como se direito fosse a mesma coisa que formalismo contratual. Isto se torna irrefutável, e sobretudo em razão da promessa sinalagmática de venda ocorrente desde o início do contrato, deixando a transferência do domínio sobre o bem condicionada ao exercício da opção de compra por parte do arrendatário. Em ser assim entendida, a operação se 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 ínfimo. Dúvida não há de que, se isso assim ocorre, por detrás do negócio mercantil se está, em realidade, encobrendo, só e tão-só, uma operação de financiamento de compra a prazo, e não se realizando uma locação de coisa ou bem. O necessário é, portanto, não se levantar o véu da operação que, desde o seu início, oculta uma compra e venda revelada em estabelecer-se um preço residual vil.

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

Ademais, não é porque o contrato tome as roupagens de "leasing", e só por isso, que a dupla destinação ("renting" ou "leasing" operacional) deixa de caracterizar, como coisa vendida, os bens negociados sob a forma disfarçada de arrendamento mercantil. É sobretudo a natureza do bem a par de sua destinação ou utilização que se define o caráter da operação, pois, em relação a esta, há de se ter em vista a comutatividade peculiar em descaracterizar-lhe a feição de "leasing", contemplado pela Lei nº 6.099/74, a insignificância de um valor residual baixo.

Não se olvide que nem só nos grandes princípios o sistema jurídico-legislativo, regulador do arrendamento mercantil, encontra firmeza em seus



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

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

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



Por outro lado, há de considerar-se o fato econômico que o valor residual inexpressivo faz sobressair com o retorno de capital, quando o contrato de "leasing" estabelece prazo inferior ao de vida útil do bem, objeto da operação.

Para mais bem compreender-se o problema, veja-se que, nos contratos de arrendamento, a fls. 34/41, com prazos de vigência por 2 (dois) anos, se fixou, como preço para a opção de compra, o valor residual de apenas 1% (um por cento) do valor original do bem, ou Cr\$ 1,00 (um cruzeiro), conforme se indica no quadro do valor residual previsto. Tendo o equipamento, constante dos documentos anexos como objeto da operação, vida útil por 5 (cinco) anos, o sistema provoca, ante a inexpressividade da bagatela do resíduo, uma superdepreciação do bem. O retorno de capital se dá em dois anos, enquanto que se ele fosse recuperado através da formação de quotas de depreciação, teria de vencer o prazo de cinco anos, isto sem contar os efeitos da insuficiência feita ao crédito da conta de correção monetária, por se ter deixado registrado o bem em conta classificada no ativo permanente do balanço patrimonial.

Na forma como se encontra estabelecido no contrato, o valor de 1% do custo original do bem, ou Cr\$ 1,00 (um cruzeiro) por si só, representa valor simbólico, ou valor de memória, ou qualquer outra coisa, mas valor residual, efetivo ou contábil, de fato, não é. A expressão monetária falta representatividade para o valor que o bem ainda deverá possuir, ao final da duração do contrato.

O valor residual inferior ao valor de mercado não descaracterizaria, isoladamente, o contrato de "leasing", mas na hipótese dos autos, se fixou valor residual simbólico, em virtude de ter o contrato de arrendamento duração por tempo muito inferior ao de vida útil do bem, objeto da operação.

Na hipótese de arrendamento de bens, que tenham prazo estimado de vida útil em certo número de anos, se o contrato de arrendamento tiver o mesmo prazo de duração dos bens, poder-se-á estipular um valor residual inexpressivo, isto por que o custo de aquisição, na arrendadora, estará, normalmente, todo depreciado, com o valor contábil igual a zero, portanto. Não há, porém, na hipótese dos autos, diferença alguma entre o arren

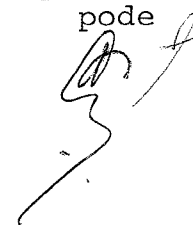


damento, como foi contratado, e uma operação comum, reconhecida como financiamento com correção monetária prefixada.

O argumento de beneficiar-se o fisco com dupla incidência tributária do imposto de renda por declarar-se que se o valor constitui receita para a empresa arrendadora, importa em despesa para a outra, ou seja, na arrendatária que suportou o encargo das contraprestações, é um adito que pode impressionar ao raciocínio desavisado, mas não implica no relevo que a defesa pretende emprestar-lhe.

A dupla incidência tributária, a bitributação, somente ocorreria se os efeitos da cobrança do imposto incidissem sobre o patrimônio da mesma empresa. Os fatos econômicos são distintos e autônomas, as empresas. Numa das empresas glosou-se a dedução pelo disfarce da despesa, mas tal fato não resulta em desconsiderar-se a receita que a outra empresa obteve. A glosa de despesas, que provocam exacerbações às disposições legais e por isso tenham os seus valores submetidos ao gravame do tributo, não enreda a idéia de dupla incidência do imposto de renda, pelo fato de constituírem esses valores receita de outra empresa.

Entendendo a defesa por incabível a presente exigência sob o argumento de que as importâncias lançadas como despesa na arrendatária, constituíram receita na empresa arrendadora e, sob essa ótica argüir que a glosa da despesa implicaria em dupla incidência tributária, cabe dizer:

- em primeiro lugar, que a dupla incidência tributária no sentido de se ter a mesma verba submetida duas vezes à tributação, somente pode ser assim considerada, independentemente de qualquer norma legal estabelecer regras expressas, se o ônus do tributo for suportado pela mesma pessoa jurídica, o que não é o caso;
 - em segundo lugar, que a legislação fiscal se alheia a esses fatos, por motivo de ser inviável determinar em que montante exato uma verba desembolsada por uma pessoa jurídica sofrerá incidência do tributo da mesma natureza em outra pessoa jurídica, pois nesta aquela verba pode
- 

Acórdão nº 101-77.021

ser aplicada na produção de bens, cuja receita não seja tributável, ou até sujeitar-se a outras causas ou circunstâncias sobre a qual não redundo 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."

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."

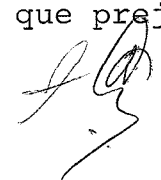
Tais conclusões se aplicam integralmente ao presente caso e dado a sua irretorquível logicidade dispense-me de maiores considerações.

A segunda questão abordada pela peça recursal , refere-se à diminuição do saldo da conta de correção monetária pela não ativação dos valores contraprestacionados.

Nesta particular procede o inconformismo da empresa. É que apesar de a inclusão de novos valores no ativo importar em alteração do saldo da correção monetária, no caso há de se considerar também a depreciação que se dá de forma total, sendo de levar-se em conta, também, a correção monetária sobre ela incidente. Com isso o efeito de um anula o da outra, elidindo qualquer efeito tributário.

Peço vênha para novamente citar o já referido voto do eminente Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, verbis:

"É claro que, em não se corrigindo valores que deveriam constar do ativo permanente, o crédito da conta de correção monetária se reflete por um ajuste menor, em proporção à descarga dos valores que deixaram de ser submetidos ao cálculo da atualização monetária, e isto, visto por ótica isolada, dá a perceber que prejudicado fica o resultado do exercício.

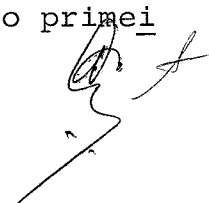


Todavia, o critério de considerar-se a recomposição do resultado do exercício, através de bens registrados indevidamente como despesas operacionais, em decorrência dos acertos referentes ao enquadramento contábil deles no ativo permanente, com reflexos na insuficiência do crédito da conta de correção monetária, não dispensa o exame em conjunto dos efeitos compensatórios da correção monetária relativa à depreciação total deles com que se houve a recorrente, ao escriturá-los como despesas operacionais.

No primeiro exercício, isto é, naquele em que ocorreram os acertos, estes levam para o ativo permanente o valor de aquisição do bem ou direito e a respectiva correção monetária e como reflexos, que se repercutem no patrimônio líquido, por valor redutor do ativo corrigível, a depreciação total, acumulada com a depreciação do valor de aquisição do bem e com a correspondente correção monetária da depreciação. Os efeitos inflacionários relativos ao crédito e ao débito da conta de correção monetária pela recomposição do resultado do exercício, em consequência da caracterização do arrendamento mercantil, se compensam, portanto, por iguais valores da atualização monetária.

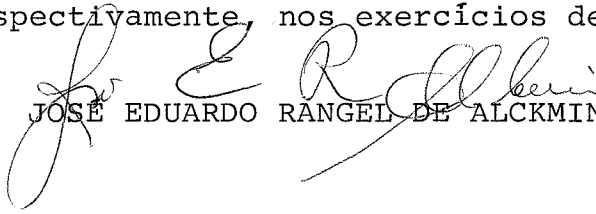
Ora, se assim é no primeiro exercício, em que ocorreu a retirada de valores de despesas operacionais para reputá-los em conta do ativo permanente, anulando-se os efeitos inflacionários do crédito e do débito de correção monetária, não surgindo daí nenhuma consequência tributária decorrente da atualização de valores da mesma forma é de entender-se que, no caso, em relação aos exercícios subsequentes, o fato implica levar-se em linha de conta a reserva oculta de lucros que se devia incorporar, no primeiro exercício, ao patrimônio líquido e que de igual modo resulta em efeitos inflacionários compensatórios.

Haverá, pois, sempre compensações a se fazerem por valores iguais entre o crédito e o débito da conta de correção monetária do balanço. Se assim não fosse considerado, estar-se-ia indefinidamente procedendo, por exercício a fio, e desde o primei



ro exercício, à tributação por um mesmo fato, se não se levar em linha de conta, como deve, os efeitos inflacionários contrários aos da classificação do bem no ativo permanente, repercutíveis no patrimônio líquido do balanço."

Isto posto, concluo pelo parcial provimento do recurso, para excluir da base de cálculo do imposto as quantias de Cr\$. 10.583.863 (dez milhões quinhentos e oitenta e três mil e oitocentos e sessenta e três cruzeiros) e Cr\$ 144.288.097 (cento e quarenta e quatro milhões, duzentos e oitenta e oito mil, noventa e sete cruzeiros), respectivamente, nos exercícios de 1985 e 1986.


JOSE EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN - RELATOR. 