



MINISTÉRIO DA FAZENDA

RGS

Sessão de 22 de março de 1983

ACORDÃO Nº 105-0.057

Recurso nº : 86.344 - IRPJ - EXS: 1977 a 1980

Recorrente : PARALUPPI, PARALUPPI & CIA. LTDA.

Recorrido : DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM LIMEIRA - SP

CUSTOS OU DESPESAS OPERACIONAIS - Arrendamento Mercantil - A fixação do valor residual no valor simbólico de Cr\$ 1,00, quando o contrato de arrendamento mercantil fixar prazo de duração do acordo por tempo muito inferior àquele em que se espera seja o de duração da vida útil do bem, transforma este contrato em compra e venda a prazo, devendo as prestações pagas a título de arrendamento e deduzidas do lucro serem oferecidas à tributação, na forma do art. 222, alínea "o", do RIR/75 (art. 235, § 3º, do RIR/80).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PARALUPPI, PARALUPPI & CIA. LTDA.,

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 22 de março de 1983

PEDRO MARTINS FERNANDES

- PRESIDENTE

ANTONIO DA SILVA CABRAL

- RELATOR

VISTO EM

LAURO DOEHLER

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 24 MAR 1983

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Cons
lheiros: Ursulino Santos Filho, Digésio Gurgel Fernandes, Carl
Roberto Monteiro Bertazi, Richard Ulrich Kreutzer, Marinho Mend
Domenici e Oswaldo Sant'Anna. *gr*



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0865/010.097/81-00

RECURSO Nº: 86.344

ACÓRDÃO Nº: 105-0.057

RECORRENTE Nº: PARALUPPI, PARALUPPI & CIA. LTDA.

R E L A T Ó R I O

PARALUPPI, PARALUPPI & CIA. LTDA., estabelecida na cidade de Rio Claro, Estado de São Paulo, à Rua 1, nº 518, inscrita no C.G.C. do Ministério da Fazenda sob o nº 56.883.390/0001-40, não se conformando com a decisão do Delegado da Receita Federal em Limeira, se dirige a este Tribunal Administrativo para que seja revista a matéria do litígio.

A empresa foi autuada, em 17.03.81, por ter deixado de oferecer à tributação valores indevidamente apropriados como despesas de arrendamento mercantil.

O contrato objeto da autuação já tinha sido examinado pela Secretaria da Receita Federal em razão de consulta apresentada, cuja decisão foi proferida em 27.11.80, nos seguintes termos:

"A interessada informou, em 05.11.80, ter celebrado contrato de arrendamento mercantil (leasing), nas seguintes condições:

Bem arrendado:

uma prensa hidramática completa; *gm*

Valor:	Cr\$ 640.967,50
Prazo de arrendamento:	48 meses (30.03.76 a 29.02.80)
Valor da contraprestação:	Cr\$ 19.572,00
Valor residual:	Cr\$ 129.828,00

Em 12.10.79, afirma ainda, celebrou um aditamento ao contrato original, ficando acertado que:

1º - a partir dessa data, as contraprestações passariam a ser Cr\$ 163.000,00 mensais e o valor residual passaria a ser Cr\$ 1,00, sendo que sobre as referidas parcelas não incidiriam correção cambial nem monetária, ficando o valor das contraprestações e o residual fixos, sem qualquer acréscimo;

2º - na mesma data emitiram-se 5 Notas Prômissórias, no valor de Cr\$ 163.000,00 cada uma, com vencimento para 30.10.79 a 28.02.80, e finalmente uma, no valor de Cr\$ 1,00, vencendo-se em 28.02.80.

A nota fiscal de venda da referida prensa, esclarece ainda, foi emitida pelo valor de Cr\$ 1,00.

Formula 5 quesitos sobre a dedutibilidade do valor das contraprestações, limites das mesmas e do valor residual, incorporação do bem ao ativo da arrendatária e tributação no caso de revenda do bem para terceiros.

É o relatório.

Pelos termos da consulta, o valor para opção de compra jamais poderia ter sido Cr\$ 1,00, pelas seguintes razões:

a) os próprios contratantes reconheceram que o 

valor residual do bem seria Cr\$ 129.828,00. Faltando apenas cinco meses para o término do contrato, esse valor não poderia ter sido reduzido para Cr\$ 1,00, a não ser que tivessem ocorrido fatores estranhos e imprevisíveis, o que não aconteceu;

b) em 48 meses, o valor residual da máquina não poderia ter-se reduzido para Cr\$ 1,00, pois sua vida útil ainda não terminara. Tanto isto é verdade, que a depreciação de prensa hidráulica não se dá em 48 meses.

O contrato mencionado, embora com o título de "arrendamento mercantil", na verdade escondeu operação de compra e venda a prazo. Para observar friamente a letra da lei, as partes acertaram um valor simbólico para o valor residual.

O conceito de "valor residual", no entanto, é conceito objetivo e determinado, significando o valor de mercado que o bem tem por ocasião da opção de compra, e não o valor que as partes querem que tenha.

Já se disse no item 6 do Parecer Normativo CST nº 03/76 (DOU de 19.02.76) que, mesmo no caso de compra e venda, não regida pela Lei nº 6.099/74, o preço de aquisição deverá ser o de mercado. O que não dizer do contrato de arrendamento mercantil?

De acordo com o § 4º do art. 162 do RIR/75, que consolidou o art. 11, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.099/74:

"A aquisição, pelo arrendatário, de bens arrendados, em desacordo com as disposições do art. 220 e seus parágrafos, será considerada operação de compra e venda a prestação, computando-se como seu valor total, inclusive para os fins previstos na alínea "o" do art. 222, o montante *de*

das contraprestações pagas durante a vigência do arrendamento, acrescido da parcela paga a título de preço de aquisição".

Uma vez que o contrato mencionado é de compra e venda a prazo, e não de arrendamento mercantil, a consulta perdeu seu objeto, não devendo ser apreciados os seus quesitos.

Assim sendo, declaro a ineficácia da consulta, com base no art. 52, inciso I, do Decreto nº 70.235/72 .

A autuada, então consulente, não contestou a decisão e, por consequência, a repartição fiscal tomou a iniciativa de proceder ao competente auto de infração, uma vez que, pela decisão da consulta a empresa estava considerando como arrendamento mercantil o que não passava de uma compra e venda.

A interessada não se conforma com os termos do auto, preliminarmente, porque este teria desobedecido ao preceito contido no art. 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/72, que exige do fiscal autuante a especificação do fato que constitui infração a preceito legal. Afirma que o contrato por ela celebrado cumpriu os requisitos previstos no art. 5º da Lei nº 6.099/74 para os contratos de arrendamento mercantil, inclusive no tocante ao valor residual que fora estipulado no contrato. Por outro lado, a fiscalização não cumpriu, também, o item II do art. 10 daquele decreto.

No mérito, afirma não se aplicar ao caso o § 4º do art. 162 do RIR/75, que comparou à compra e venda os contratos de arrendamento mercantil que não obedecessem à legislação específica.

Informa que o motivo do ajuste celebrado, que reduziu o valor residual para Cr\$ 1,00, foi devido ao fenômeno da maxi-desvalorização do cruzeiro, ocorrida em 1979. Com efeito, tanto *dmr*

Acórdão nº 105-0.057

as contraprestações quanto o valor residual estavam previstos para serem atualizados de acordo com a alta do dólar e que, em decorrência do fenômeno citado, fez-se necessário revisar o contrato primitivo. Daí ter o valor residual passado a constar pelo valor simbólico de Cr\$ 1,00.

De acordo com o art. 10 da Resolução nº 351/75, do Banco Central do Brasil, a operação de arrendamento será considerada de compra e venda quando a opção de compra foi exercida antes do término do contrato. Ora, nada disso aconteceu.

Por outro lado, o valor residual garantido pode ser estabelecido no contrato sob a forma de montante fixo ou reajustável, de acordo com a variação das ORTNs ou variação cambial. "Não existe, assim, na lei qualquer impedimento a que as partes fixem um valor residual simbólico, por exemplo Cr\$ 1,00, fato esse que se verifica nas operações de leasing com financiamento total".

Invoca, para o caso, o art. 153, § 2º, da Constituição Federal, segundo o qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, o qual ampara o princípio da liberdade contratual.

Acrescenta, finalmente, que não se pode negar validade à cláusula contratual que estipule um valor simbólico para a opção de compra, pois, do contrário, o art. 14 da Lei 6.099/74 não teria sentido.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro Antonio da Silva Cabral - Relator

O recurso é tempestivo. *gh*

Acórdão nº 105-0.057

A recorrente levanta preliminar de nulidade do auto de infração, por não ter apontado o fato que ocasionou a infração, conforme exige o art. 10, item III, do Decreto nº 70.235/72.

Não assiste razão à recorrente.

A questão-de-fato foi muito bem caracterizada pela fiscalização, ao afirmar o agente que lavrou a peça, às fls. 6:

"Deixou de oferecer à tributação os seguintes valores, apropriados indevidamente como despesas a título de arrendamento mercantil ..."

A questão-de-direito foi igualmente situada na invocação do § 4º do art. 162 do RIR/75, segundo o qual a aquisição de bens arrendados, em desacordo com as disposições legais e regulamentares será considerada como compra e venda a prestação.

Além do mais, a empresa havia apresentado consulta sobre o contrato objeto de autuação, cuja decisão foi transcrita no relatório. A consulta foi declarada ineficaz, sendo explicado à empresa, nessa ocasião, que o valor da opção de compra jamais poderia ter sido Cr\$ 1,00, pelas razões aí apontadas. A empresa não contestou nem recolheu o tributo que, em razão da orientação que lhe tinha sido fornecida pela repartição, deveria ter recolhido. Que fez o fisco? Simplesmente lavrou o auto de infração, eis que não poderia ficar inerte diante do que considerava infração.

Não existem dois fiscos dentro do Ministério da Fazenda. O mesmo fisco que respondeu à consulta também lavrou o auto de infração.

A preliminar de nulidade, por conseguinte, é destituída de qualquer fundamento.

Quanto ao mérito, a fiscalização entende que a redu^{dmr}

Acórdão nº 105-0.057

ção do valor residual de Cr\$ 129.828,00 para o valor simbólico de Cr\$ 1,00 significa que a empresa arrendadora financiou, inclusive, o valor de sucata do bem, o que tornaria o acordo em questão um contrato de compra e venda a prazo, e não de arrendamento mercantil.

O que vem a ser valor residual? A noção comum é a de que representa a quantia que o comprador de um bem espera alcançar pela venda do mesmo quando este não for mais útil. Deixando de citar muitos outros autores, lembra-se, apenas, a definição fornecida por Levis D.McCullers e R.P.Van Daniker, no volume Introduction to Financial Accounting, traduzido por Abelardo Rodrigues F.Chaves, Rio, Interciência, 1979, onde se lê à pág. 217:

"O valor residual é o valor que se espera recuperar para a firma no fim da vida útil do ativo."

Para esclarecer o pensamento, esses autores fornecem o seguinte exemplo:

"A Companhia XYZ comprou um ativo por Cr\$ 13.000,00 à vista, em 1 de julho de 1974. A vida útil foi prevista em cinco anos e o valor residual em Cr\$ 1.000,00.

A depreciação para 1974 e 1975 será:

Custo de aquisição	Cr\$ 13.000,00
(-) Valor residual	Cr\$ 1.000,00
Base depreciável	<u>Cr\$ 12.000,00</u>

Base depreciável = Cr\$ 12.000,00 = Cr\$ 2.400,00
vida útil 5 anos por ano".

Vê-se, portanto, que o valor residual está intimamente ligado ao conceito de vida útil do bem e, conseqüentemente,

ao problema da depreciação.

Por outro lado, devendo o valor residual ser excluído do montante a depreciar, logo se percebe que este valor sendo igual a Cr\$ 1,00, quando o bem, como no caso presente, ainda está em pleno funcionamento e nem sequer foi totalmente depreciado implicaria em depreciação a maior. Ainda que a arrendadora tenha excluído os Cr\$ 129.828,00 do montante da depreciação, uma vez que o aditamento ao contrato, modificando este valor para Cr\$ 1,00, só ocorreu em 1979, não se pode acolher a tese do valor simbólico, pois levaria, na prática, ao fenômeno apontado (depreciação a maior), e o que importa no campo legal é a atitude do contribuinte estar ou não de acordo com a lei, não vindo ao caso se em determinada situação o fisco não chegou a ser prejudicado.

A Lei nº 6.099/74 levou em consideração a vida útil do bem, tanto assim que o art. 12 determina que a empresa arrendadora poderá considerar como custos as cotas de depreciação do preço de aquisição do bem arrendado, calculadas de acordo com a vida útil do bem. O § 1º, por sua vez, dá a seguinte definição:

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

Por conseguinte, antes de o bem estar totalmente depreciado, jamais poderia o valor residual ser igual a Cr\$ 1,00, pois nenhuma empresa vende máquina que ainda esteja em plena atividade por valor simbólico, a não ser que pretenda praticar liberalidade, uma vez que deverá procurar, pelo menos, recuperar o custo de aquisição.

A Resolução nº 351/75, do Banco Central do Brasil, ao estabelecer as especificações mínimas de um contrato de arrendamento mercantil, previu o seguinte:

"f) concessão à arrendatária de opção de compra do 

bem arrendado, devendo ser estabelecido o preço para a seu exercício ou critério utilizável na sua fixação, admitindo-se:

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

Valor residual garantido, conforme definição fornecida pela Portaria Ministerial nº 564/78, é o preço contratualmente estipulado para o exercício da opção de compra, ou valor contratualmente garantido pela arrendatária como mínimo que será recebido pela arrendadora na venda a terceiros do bem arrendado, na hipótese de não ser exercida a opção de compra.

Esta portaria, aliás, fornece um outro conceito, que é o de valor residual atribuído, encarado-o como sendo a diferença entre o custo de aquisição e o valor a recuperar.

Valor a recuperar, por outro lado, é "o custo de aquisição multiplicado por fator de magnitude não superior à unidade, obtido pela multiplicação da taxa mensal de depreciação pelo número de meses do arrendamento".

Esses conceitos são extremamente importantes por que deles depende a apuração de resultados pela arrendadora e pela arrendatária. Como exemplo desta afirmação, invoco o item 9 da Portaria Ministerial nº 564/78, que prevê o seguinte:

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

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

a) como resultado do exercício, se positiva;

b) como ativo diferido, para amortização

do restante de 70% do prazo de vida útil normal do bem, se negativa;

II. -"

Vê-se, portanto, que o conceito de valor residual é conceito técnico, não podendo ser igual a Cr\$ 1,00, a não ser que o bem, pelo menos, esteja totalmente depreciado.

No caso em análise, o contrato previu a utilização da máquina por 48 meses, pela arrendatária, sem que, evidentemente, no final desse período estivesse totalmente depreciada. Por conseguinte, o valor residual igual a Cr\$ 1,00 está a esconder compra e venda disfarçada.

Deve-se notar que as partes contratantes previram, inicialmente, um valor residual de Cr\$ 129.828,00. Como poderia, após alguns meses de uso, vir a máquina não mais obter no mercado aquele valor?

A recorrente diria que tal fenômeno se deve ao fato de existir reajuste das últimas prestações, que absorveram o valor residual. Neste caso, como é óbvio, estaria caracterizada a compra e venda financiada, e não arrendamento mercantil.

Ocorre-me, ainda, indagar: já que Cr\$ 1,00 é o mesmo que nada, em valores reais, por que as partes contratantes simplesmente não aboliram o valor residual? Evidentemente é porque bem sabiam que no contrato deve constar esse valor. Por outro lado, se deve constar do contrato não há motivo para constar por um valor simbólico, uma vez que o montante do valor residual independe da vontade das partes.

Por fim, a recorrente deseja saber qual o dispositivo infringido, capaz de descaracterizar a operação como sendo de arrendamento mercantil. Apelou para o art. 5º, que trata das condições mínimas que devem constar no contrato de leasing e afirma que no acordo por ela celebrado todos aqueles requisitos foram cumpridos. *dm*

A lei não poderia fazer remissão ao valor residual porque tal cláusula pertence à própria natureza das coisas. Evidentemente, se a letra "c" desse artigo 5º obriga a inserção de cláusula sobre "opção de compra", é evidente que supõe seja estabelecido o preço pelo qual o bem será adquirido pela empresa arrendatária, caso pretenda exercer a opção de compra. Esse preço é o "valor residual". Se a depreciação utilizada no sistema brasileiro, para o caso do leasing, foi a linear, e, por outro lado, se tal depreciação é calculada em função da vida útil do bem, é evidente que a arrendadora, ao alienar o bem objeto de arrendamento mercantil pelo valor simbólico de Cr\$ 1,00, sem que tenha ocorrido total depreciação do mesmo, e, portanto, sem que tenha se esgotado o prazo de vida útil do bem, estará a demonstrar que houve financiamento total do bem. Ora, arrendamento mercantil não se confunde com compra e venda a prazo. O parágrafo único do art. 1º assim define o instituto:

"Considera-se arrendamento mercantil a operação realizada entre pessoas jurídicas, que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos a terceiros pela arrendadora, para fins de uso próprio da arrendatária e que atendam às especificações desta."

Conforme está escrito, o objeto do arrendamento mercantil é justamente a locação de bens, e não financiamento da compra desses bens.

Não fosse assim e seria de todo inútil a lei se referir à opção de compra ao final do contrato. O que parece não ter ficado patente para a interessada é que não se pode pretender transformar uma empresa de arrendamento mercantil num banco que concede empréstimo para a aquisição de bens. Cada instituto tem suas regras próprias e, por isso mesmo, o arrendamento mercantil não pode ficar descaracterizado de sua feição de locação.

A Lei nº 6.099/74, portanto, exige que se insira no contrato de arrendamento mercantil cláusula específica sobre o preço

ço do bem no caso de a arrendatária pretender exercitar a opção de compra. Aliás, a lei ainda determina que:

"O Conselho Monetário Nacional poderá estabelecer índices, máximos para a soma das contraprestações, acrescida do preço para exercício da opção de compra nas operações de arrendamento mercantil.

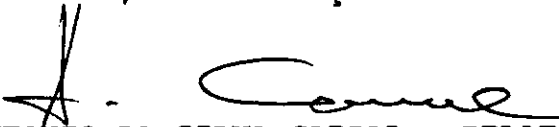
§ 1º -

§ 2º - Os índices de que trata este artigo serão fixados considerando o custo do arrendamento em relação ao do financiamento da compra e venda."

Há aqui, também, nítida diferença, entre financiamento e arrendamento mercantil.

Por tudo isso sou pela rejeição de preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, sou pelo não provimento do presente recurso. *dm*

Brasília, 22 de março de 1983


ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR