



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO
PROCESSO Nº 10073/000.371/90-49

nlfr
Sessão de 06 de novembro de 19 91

ACORDÃO Nº 103-11761

Recurso nº: 99.670 - IRPJ - EXS: 1987 e 1988

Recorrente: CIFRA COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE FERRO E AÇO LTDA

Recorrida : DRF EM VOLTA REDONDA - RJ

IRPJ - ARRENDAMENTO MERCANTIL - VALOR RESIDUAL SIMBÓLICO.

Apesar de inexistir regra específica quanto a esse tópico, tem-se entendido que, quando o valor residual nos contratos denominados de arrendamento mercantil é simbólico, isso significa, na prática, que a opção de compra já foi antecipadamente exercida, transmutando-os em contratos de compra e venda a prazo, por efeito de caracterização.

Recurso desprovido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto, por CIFRA COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE FERRO E AÇO LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Victor Luis de Salles Freire e Luiz Alberto Cava Maceira que proviam o recurso. Vencido o Conselheiro Luiz Henrique Barros de Arruda que votava pela aplicação do § único do art. 100 de CTN.

Sala das Sessões (DF) ., 06 de novembro de 1991

MÁRCIO MACHADO CALDEIRA

PRESIDENTE

DICIER DE ASSUNÇÃO

RELATOR

VISTO EM

ZAINITO HOLANDA BRAGA

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 28 MAI 1992

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MARIA DE FÁTIMA PESSOA DE MELLO CARTAXO, ILCENIL FRANCO. Ausente por motivo justificado o Conselheiro ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA.

RECURSO: 99.670

RECORRENTE: CIFRA - COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE FERRO E AÇO LTDA.

R E L A T O R I O

Trata-se de recurso voluntário (fls. 849) à decisão de primeira instância do Sr. Delegado da Receita Federal em Volta Redonda - RJ (fls. 844/847) que, de acôrdo com a informação fiscal prestada ao processo (fls. 840/841), houve por bem julgar improcedente a impugnação oferecida pela contribuinte (fls. 835/838) a auto de infração contra si lavrado (fls. 838) em virtude de :

- a) omissão de compras;
- b) omissão de vendas;
- c) passivo fictício;
- d) apropriação indevida de despesas;
- e) emissão paralela de notas fiscais.

Isto, no exercício de 1987 e 1988.

Em sua impugnação (fls. 835/838), a empresa alegou que:

1) no seu ramo de atividade, comércio de materiais de construção, torna-se indispensável o uso de veículos, tendo por esse motivo utilizado-se do "leasing";

2) na afirmação, de que o prazo de vida útil dos bens arrendados era superior àqueles da duração do contrato



de leasing, configurando, assim, operação de compra e venda, haveria excesso da representante da fazenda nacional;

3) se os prazos de financiamento fossem iguais ao tempo de vida útil do bem o instituto perderia sua validade;

4) se o prazo de amortização fosse igual ou próximo ao da vida útil do bem o leasing seria economicamente ineficiente.

A informação fiscal (fls. 840/841) propôs a manutenção integral da exigência, visto não ter a contribuinte conseguido afastar a pretensão, mesmo porque teria impugnado apenas um item do auto de infração.

Nessa mesma linha, veio a decisão monocrática (fls. 849), consubstanciando-se na seguinte ementa, verbis:

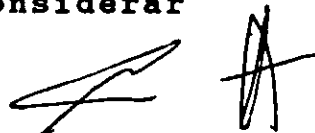
"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

Auto de infração lavrado por:

a) Omissão de receitas em decorrência de: compra de mercadorias sem a correspondente escrituração no Livro Registro de Entradas; omissão de compras e venda de cimento, apurada através de levantamento de estoque; permanência de despesas já quitadas na conta Fornecedores e emissão paralela de notas fiscais de venda;

b) apropriação indevida de despesas, decorrentes de arrendamento mercantil em desacordo com a Lei nr 6.099/74, alterada pela Lei nr. 7.132/83.

Impugnada a ação fiscal, apenas no tocante à letra "a", sem, contudo, serem refutados os argumentos da fiscalização para considerar



configurada a operação de compra e venda e não de "leasing".

Auto de infração procedente.

Inconformada, a contribuinte interpôs recurso (fls. 849) reiterando todas as razões expendidas na impugnação.

Este, o relatório.

V O T O

CONSELHEIRO DÍCLER DE ASSUNÇÃO, RELATOR:

O recurso é tempestivo (fls. 835/838) devendo, portanto, ser conhecido.

Inicialmente, deve-se observar que o recurso e a impugnação rebatem apenas parcialmente a imputação fiscal, ou seja, a recorrente em suas razões de defesa e recursais, opõe-se tão somente ao item "apropriação indevida de despesas decorrente de arrendamento mercantil", em nada se referindo aos demais itens daquela peça, com os quais supõe-se tenha concordado.

Passemos, então, ao debate da exigência de apropriação indevida de despesas nos exercícios de 1987 e 1988, anos-bases de 1986 e 1987, respectivamente. Presume a fiscalização tenha ocorrido compra e venda com financiamento a curto prazo e não contrato de arrendamento mercantil - leasing, como pretende demonstrar a contribuinte.

A simulação de operação de "leasing", objetivando encobrir operação de compra e venda a prazo, em

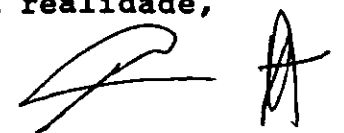


consequência, reduzindo indevidamente o lucro líquido, já foi objeto de análise por esse Conselho, e especialmente por essa Câmara, cujos entendimentos a respeito pode ser extraído a partir das seguintes ementas:

" IRPJ - ARRENDAMENTO MERCANTIL - A fixação de valor residual ínfimo, em flagrante desproporção com o preço de aquisição dos bens junto ao fabricante, e das prestações do "leasing", além de os prazos dos contratos serem muito inferiores à expectativa do tempo de vida útil dos bens, disvirtua a essência do contrato de "leasing" financeiro. Indedutíveis, por conseguinte, as prestações pagas a título de arrendamento mercantil."
(AC. 103-07.530, de 15.09.86)

"IRPJ - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - Arrendamento mercantil - Para fins tributários, a fixação de um prazo contratual e um valor residual incompatíveis com a vida útil do bem arrendado, caracteriza uma operação de compra e venda a prestação." (Ac. nº 103.07.734 de 02.12.86)

IRPJ - ARRENDAMENTO MERCANTIL - A fixação de valor residual ínfimo, em flagrante desproporção com o preço de aquisição dos bens junto ao fabricante, e das prestações do "leasing", além de os prazos dos contratos serem muito inferiores à expectativa do tempo de vida útil dos bens disvirtua a essência do contrato de "leasing" e dos princípios em que assenta, convertendo-o, na realidade,



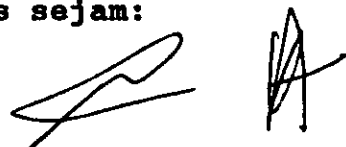
em contrato de compra e venda a prazo, não obstante a roupagem formal do contrato de "leasing" financeiro. Indedutíveis, por conseguinte, as prestações pagas a título de arrendamento mercantil.

Nesses casos, o preço de compra e venda é o total das prestações pagas durante a vigência do arrendamento, acrescido da parcela paga a título de preço de aquisição (Lei nº 6.099/74, art.11. § 2º). Logo, não há que se falar em desmembramento dos valores que compuseram a contraprestações pagas à arrendante.

Outrossim, oferecidas à tributação todas as contraprestações, por força de sua glosa como despesas, que se tornaram indedutíveis face a descaracterização do contrato de "leasing", descabem a correção monetária e a depreciação extra-contábeis, sobre o valor que deixou de ser imobilizado." (Ac. 103-.07.767, de 26.01.87).

A título de fundamentação, a fim de clarear os entendimentos a propósito do tema, passo a transcrever parte do acórdão nº 103-10.878, de 03.12.90 em que fui relator, verbis:

"A doutrina e jurisprudência trazidas pela recorrente têm sido vencidas, no seu conjunto, neste Conselho, mormente, como no caso, quando ocorrem duas ou das clássicas causas de desconsideração do arredamento mercantil como tal, quais sejam:



valor residual irrisório ou simbólico; concentração injustificada das prestações na primeira fase do contrato, com conseqüente e inexplicável desuniformidade entre as mesmas; e prazo de duração muito inferior ao prazo de vida útil do bem, que não deixa de ser causa ou conseqüência da causa imediatamente anterior.

Quando a questão é somente do valor irrisório e/ou simbólico é que existe algumas decisões desse Conselho pelo provimento do recurso, assim mesmo por maioria de votos.

A espécie entretanto é diferente. Senão confirmam-se os seguintes trechos da informação fiscal, em nenhum momento contratitado (fls.605/609):

1º) Que o principal objetivo do Arrendamento Mercantil é suprir a empresa de bens necessários ao cumprimento do seu objetivo social, sem comprometer seu capital de giro, ou seja, a empresa fica com a posse dos bens, sem entretanto ter-lhes a propriedade;

2º) Que, a grosso modo, contraprestação de Arrendamento Mercantil é a renda "aluguel" que o arrendatário paga (com recursos gerados pelo próprio bem) ao arrendador (instituição financeira, autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil - detentora de

Handwritten signature and initials at the bottom right of the page.

recursos), a título de compensação pelo uso de um bem que o arrendador adquiriu especialmente, e segundo especificações do arrendatário, para uso próprio deste.

No final do contrato o arrendatário:

a - ou renova o prazo de arrendamento:

b - ou devolve o bem ao arrendador, no estado em que o recebeu, salvo as deteriorações decorrentes de uso normal (o bem, neste caso, é vendido a terceiros, melhor preço de mercado. Se o valor da venda for maior que o estipulado no contrato para venda o arrendatário exercer a opção de compra, significa que o bem foi muito bem conservado pelo arrendatário e, como "prêmio", ele recebe a diferença. Se o valor da venda for menor, significa que o bem não foi muito bem conservado pelo arrendatário e, como "pena", ele paga a diferença);

c - ou exerce a opção de compra.

Veja que o direito de opção é um objetivo secundário, só é exercido no final do contrato (e nunca antes), e possui 03 (três) variáveis (por isso mesmo é que se trata de OPÇÃO = livre escolha).

Obviamente, o valor a pagar pelo arrendatário, se for exercida a opção de compra, será o mesmo que o arrendador obterá se vendesse o bem a



terceiros, ou seja, o suposto valor do bem, à época, no mercado.

O arrendador, em hipótese alguma, pode usufruir do bem adquirido para arrendamento, fora o período de vigência do contrato de arrendamento firmado com o arrendatário para o qual o mesmo foi adquirido.

3º) Que, o verdadeiro espírito do arrendamento mercantil tem sido deturpado pelas artes contratantes, e afirmação do contribuinte, durante todo o contexto de sua impugnação, de que utilizou o arrendamento mercantil como uma operação de financiamento para adquirir os bens, e genuínos contratos de compra e venda a prestação têm sido mascarados de contratos de arrendamento mercantil, visto que, com isso, o financiador e o comprador são assaz beneficiados, e somente o fisco é lesado:

a - Contrato de compra e venda a prestação, mascarado de contrato de arrendamento mercantil:

a.1. o valor residual para exercer a opção de compra não traduz o valor aproximável do bem no mercado, mas é inexpressivo ou simbólico;

a.2. no valor de cada contraprestação está imbutida, além da "renda" (que no caso são os custos financeiros), uma parcela de amortização do custo de aquisição do bem;

Handwritten signature and initials in the bottom right corner of the page.

a.3. a opção de compra, obviamente, é feita no ato da assinatura do contrato, já que, ninguém, em sã consciência, se arriscaria a pagar cerca de 99% do valor de um bem mais custos financeiros respectivos, para no final ou devolver esse bem ao arrendador, deixando que terceiros, pagando somente cerca de 1% do seu valor corrigido, adquirisse a propriedade do mesmo, ou renovar o prazo de arrendamento, pagando mais de 1% do seu valor corrigido, sem ter-lhe a propriedade. Essas duas últimas "opções", constam do contrato de arrendamento somente para atender formalidades, já que, na verdade, não possuem nenhum efeito prático.

b - Vantagens do comprador ao adquirir bens através do contrato mascarado de arrendamento mercantil:

b.1. em vez de imobilizar, de imediato, o valor do custo de aquisição do bem que, a partir daí passaria a gerar anualmente uma correção monetária credora, imobiliza, na data correspondente ao término do contrato, o irrisório valor residual para exercer a opção de compra;

b.2. em vez de lançar como despesa, em cada exercício de competência, apenas o somatório dos valores das despesas financeiras incorridas e das depreciações devidas no respectivo período-base, lança o



montante das contraprestações pagas ou creditadas no período-base;

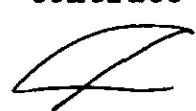
c - Vantagens do financiador ao financiar bens através do contrato mascarado de arrendamento mercantil:

c.1. aumento do número de operações de financiamento de bens (que é seu objetivo social principal), em virtude das vantagens "n" vezes maiores, para o comprador, de adquirir bens através deste método (mesmo que, em algumas épocas, ele saia mais caro que o financiamento comum), do que adquirir através de financiamento comum;

c.2. lança como despesa de depreciação, 100% do valor corrigido do bem, no período de 70% (contratos firmados até 31.12.87) e 100% (contratos firmados após 01.01.88) do seu prazo de vida útil (essa despesa não existiria se o contrato fosse de financiamento comum);

4º) Que somente "serão considerados como custos ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária, as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil" (art.235 do RIR/80 - Decreto nº 85.450/80), ou seja, aquele cujas cláusulas estejam em consonância com a essência da Lei 6.099/74;

5º) Que o contrato de compra e venda a prestação mascarado de contrato de



arrendamento mercantil, contraria o real espírito da lei 6.099/74, infringindo os atos legais abaixo, onde é patente o zelo do legislador para impedir que bens do ativo permanente sejam lançados diretamente na despesa, ou sejam depreciados em período inferior ao devido:

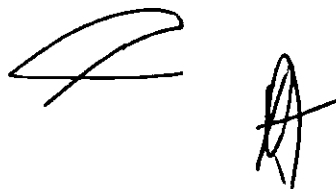
a - Art. 179, IV da Lei 6.404/76 (Lei das S.A.) - "As contas serão classificadas do seguinte modo:

- no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com esta finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial";

b) Art. 183, V e § 2º -a da Lei 6.404/76 - "No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

- os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação e amortização ou exaustão" A diminuição do valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de :

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que tem por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidades por uso, ação de natureza ou obsolência";



c) Art. 193 e §§ do RIR/80 - Decreto 85.450/80 - "o custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a Cr\$... ou prazo de vida útil que não ultrapase um ano" (grifei)

§ 1º - o valor referido nesse artigo aplica-se as aquisições feitas a partir do ano calendário de 1981.

§ 2º - salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano deverá ser capitalizado para ser depreciado ou amortizado" (grifei);

d) Parágrafo único do artigo 227 do RIR/80 - Decreto 85.450/80 - "Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento de vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras" (grifei);

e) Art.198 do RIR/80 - Decreto 85.450/80 - "Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo, resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e



obsolescência normal";

f) Art. 202 e § 1º do RIR/80 - Decreto 85.450/80 - "A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos";

" § 1º - A secretaria da Receita Federal publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível em condições normais ou médias, para cada espécie de bem ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa condição, quando adotar taxa diferente" (grifei);

g) A IN-SRF nº 072/84, consagrou o prazo de vida útil de 05 anos, estabelecido pelos usos e costumes, para veículos de carga;

h) § 1º a 3º do artigo 235 do RIR/80 - Decreto 85.450/80

" § 1º A aquisição pelo arrendatário de bens arrendados em desacordo com as disposições da Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, será considerada operação de compra e venda a prestação" (grifei);

" § 2º - o preço de compra e venda, no caso do parágrafo anterior, será o



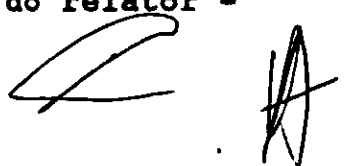
total das contraprestações pagas durante a vigência do arrendamento, acrescido de parcela paga a título de preço de aquisição" (grifei)
ou seja, o bem poderá ser ativado pelo preço global da operação;

" § 3º - Na hipótese prevista no § 1º, as importâncias já deduzidas, pela adquirente, como custo ou despesa operacional, serão adicionadas ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, no exercício correspondente à respectiva dedução";
ou seja, a despesa deduzida indevidamente deverá ser glosada.

i) A Portaria MF-140/84 determina em seu item II que as "parcelas de antecipação do valor residual garantido ou do pagamento por opção de compra serão tratadas como passivo do arrendador e ativo do arrendatário, não sendo computadas na determinação do lucro real" (grifei), ou seja, o valor de amortização do custo de aquisição do bem jamais poderá ser lançado diretamente na despesa. Deve ser ativado.

6º) a) Segundo o Novo Dicionário Ilustrado da Língua Portuguesa - Lello Popupar - Lello & Irmãos Editores, "Residual: (adj.) referente a Resíduo", e "Resíduo: (adj.) que resta; s.m. aquilo que resta";

b) Segundo definição do relator -

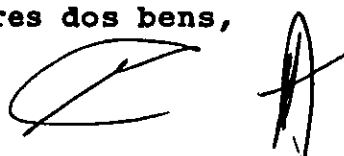


Acórdão nº 105-0.057 de 22.03.83, valor residual é a quantia que o comprador de um bem espera alcançar pela venda do mesmo quando este não for mais útil";

c) De acordo com o parágrafo 1º do artigo 31 do Decreto-Lei 1598/77, reproduzido no § 1º do artigo 317 do RIR/80, valor residual ou valor contábil do bem é "o que estiver na escrituração do contribuinte, corrigido monetariamente e diminuído se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada";

7º) Que, ao contratar o pagamento de mais de 99% do preço corrigido do bens em 26 e 24 meses (OBS. os contratos descritos nos quadros auxiliares nºs I (fls. 61), II (fls.81), III (fls. 111) e IV (fls. 135) tiveram seus pagamentos efetuados, quase que integralmente (95% a mais) nos 12 primeiros meses), e, no final, menos de 1% de seus valores, para ter-lhes as propriedades, o contribuinte afirmou não um contrato de arrendamento mercantil. mas um contrato de financiamento com correção monetária pré-fixada (quadros auxiliares nºs I-II e III) até mesmo com correção monetária pós fixada (quadro auxiliar nº IV);

8º) Que ao lançar na despesa, o montante de cada prestação paga, o contribuinte depreciou, em apenas 01 ano, mais de 95% dos valores dos bens,



cujas vidas úteis, conf. acima esplanado, estão previstas para os 05 anos;

9º) Que o tema do PN-CS 18/87, "com força de norma complementar da lei", não foi o arrendamento mercantil em si, mas os gastos com benfeitorias em bem arrendado. Para concluir seu pensamento, o parecerista, apenas, fez uma análise do que, na prática está ocorrendo com as operações de arrendamento mercantil, se, entretanto, entrar no mérito dessa questão, e sem consagrar tal prática, como quer o contribuinte;

10º) Que a "fixação do valor residual no valor simbólico de ..., quando o contrato de arrendamento mercantil fixar prazo de duração do acordo por tempo muito inferior aquele 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 deduzida do lucro, serem oferecidas à tributação, na forma do artigo 222, alínea "o" do RIR/80 (art. 235,) 3º do RIR/80)" - Acórdão 1º CC 105-0.057 de 22.03.83);

....."

No caso, o valor residual foi em torno de 1% do valor do bem, consoante registrado às fls. 563. A questão da vida útil ser superior ao prazo dos contratos, no caso de arrendamento mercantil, isoladamente, não pesa tanto para a sua



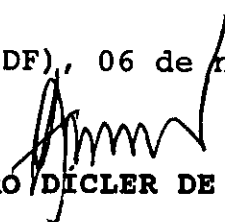
descaracterização, posto que, sabidamente, trata-se de um contrato legalmente previsto como forma de se proceder como que uma depreciação acelerada de bens.

As prestações, na espécie, pelo visto, foram uniformes, não ocorrendo o tal efeito tobogã, - esse sim - juntamente com o valor residual irrisório e o descompasso inexplicado do valor das prestações, suficientes para a descaracterização dessa espécie de contrato para compra e venda.

Quando o problema se concentra diretamente apenas na circunstância do valor residual ser irrisório ou simbólico, a maioria desse E.Conselho, de balde os raciocínios altamente respeitáveis em contrário, tem mantido a cobrança.

Ante ao exposto voto no sentido de, conhecer do recurso por tempestivo, e, no mérito negar-lhe provimento.

Brasília (DF), 06 de novembro de 1991


CONSELHEIRO DICLER DE ASSUNÇÃO - RELATOR