



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCESSO Nº 10680/011.766/86-97

AC/LR

Sessão de 05 de dezembro de 1990

ACORDÃO N.º 103-10.924

Recurso n.º - 96.865 - IPRJ - EXS: 1983 a 1985
Recorrente - EMPA S/A. SERVIÇOS DE ENGENHARIA.
Recorrid - DRF em BELO HORIZONTE-MG

IRPJ - ARRENDAMENTO MERCANTIL - A concentração do valor das prestações nos primeiros meses do contrato, mais ainda o fato do prazo dos contratos serem muito inferiores à vida útil dos bens e a fiscalização de valor residual ínfimo, desvirtuam a essência do contrato de arrendamento mercantil, convertendo-o em contrato de compra e venda a prazo, não obstante a roupagem formal de "leasing" financeiro. Indedutíveis, portanto, as prestações pagas a título de arrendamento mercantil.

IRPJ - PROVA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.- Inaceitável a dedução de pagamento a título de serviços prestados, identificados como de assessoria, sem quaisquer documentos comprobatórios de sua efetiva prestação. Não basta comprovar seu pagamento, sendo indispensável comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido.

Recurso a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EMPA S/A. SERVIÇOS DE ENGENHARIA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 05 de dezembro de 1990.


MARCIO MACHADO CALDEIRA

- PRESIDENTE 


FRANCISCO DE PAULA SCHETTINI

- RELATOR

VISTO EM ZAINITO HOLANDA BRAGA
SESSÃO DE: 14 MAR 1991

- PROCURADOR DA FA-
ZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, CARLOS E-MANUEL DOS SANTOS PAIVA (SUPLENTE), VICTOR LUIZ DE SALLES FREIRE , LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA e BRAZ JANUÁRIO PINTO.

Recurso nº 96.865

Acórdão nº 103-10.924

Recorrente: EMPA S/A SERVIÇOS DE ENGENHARIA

R E L A T Ó R I O

Do auto de infração de fls. 97, constituem litígio, no presente processo as seguintes parcelas:

Exercício de 1983 - período-base 01.10.81 a 30.09.82

Dedução indevida, como despesa operacional,
de prestações de arrendamento mercantil - Cr\$ 16.853.183,00

Exercício de 1984 - período-base 01.10.82 a 30.09.83

Idem Cr\$ 1.540.528,00

Exercício de 1985 - período-base 01.10.83 a 30.09.84

Idem Cr\$ 2.463.023,00

Dedução indevida, como despesa operacional, de pagamentos de serviços de terceiros, a título de acessoria financeira, sem quaisquer documentos comprobatórios de sua prestação e sem qualquer descrição do serviço prestado Cr\$ 173.699.253,00

2. Na impugnação tempestiva, a autuada se manifesta, a respeito do arrendamento mercantil, desta forma:

"Não encontramos nos artigos 5º e 11º da Lei nº 6099/74 guarda para amparar o entendimento do Autor, entendimento cujo realce fizemos. A matéria, por força do artigo 23 da Lei nº 6099/74, foi regulamentada pelo Conselho Monetário Nacional, sendo o Regulamento baixado com a Resolução nº 351/75, do Banco Central do Brasil.

Esclarecendo o artigo 5º da Lei nº 6099/74, no artigo 8º do Regulamento baixado com a Resolução nº 351/75, ficou expresso:

"Os contratos de arrendamento mercantil serão formalizados por instrumento público ou particular, neste devendo constar, obrigatoriamente,



Acórdão nº 103-10.924

no mínimo, as especificações relacionadas, sob a pena de nulidade:

- a) - descrição dos bens que constituem o objeto do contrato, com todas as características que permitam sua perfeita identificação;
- b) - o valor das contraprestações a que a empresa arrendatária ficará sujeita e a forma de seu pagamento por períodos determinados, não superiores a um semestre;
- c) - o prazo de vencimento do contrato de arrendamento;
- d) - o direito da empresa arrendatária de, no vencimento do contrato, optar pela devolução do bem, pela renovação do contrato ou pela aquisição dos bens arrendados;
- e) - o critério para reajuste do valor da contraprestação, se acordado, admitida a transferência à arrendatária da variação cambial, no caso de bens adquiridos em moeda estrangeira;
- f) - concessão à arrendatária de opção de compra do bem arrendado, devendo ser estabelecido o preço para o 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.

"A forma de seu pagamento por períodos determinados, não superiores a um semestre", estabelecida no Regulamento, consiste em que o interregno entre as contraprestações não poderá exceder a um semestre.

Quanto "a fixação prévia de valor residual insignificante", a interpretação é do Sr. Fiscal. O valor residual foi fixado pela forma estabelecida no Regulamento, não havendo porque declarar-se ele insignificante, eis que resultou de um acordo entre as partes a ser cumprido após 42 meses, observadas as limitações de prazo do contrato estabelecidas no artigo 9º do Regulamento baixado com a Resolução nº 351/75, do Banco Central do Brasil:

"Os contratos de arrendamento mercantil deverão ter o prazo mínimo de vigência de 3 (três) anos, exceto no caso do arrendamento de veículos, hipótese em que o prazo mínimo poderá ser de 2 (dois) anos".

Em somente uma hipótese da Lei nº 6099/74 a operação do arrendamento será considerada contrato de compra e venda:

"Artigo 11º.....

§ 1º - A aquisição pelo arrendatário de bens

arrendados em desacordo com as disposições desta lei, será considerada operação de compra e venda a prestação".

E a "aquisição pelo arrendatário de bens arrendados em desacordo com as disposições desta lei", entendeu o Regulamento como sendo:

"Artigo 10º.....

§ único - A operação será considerada compra e venda à prestação SE A OPÇÃO DE COMPRA E VENDA FOR EXERCIDA EM DESACORDO COM O DISPOSTO NESTE ARTIGO, OU SEJA, ANTES DO TÉRMINO DA VIGÊNCIA DO CONTRATO DE ARRENDAMENTO".

Diante do exposto, verifica-se não terem ocorrido as infrações em que se baseou o Sr. Fiscal: I - Não houve qualquer irregularidade em relação aos PRAZOS LEGAIS, conforme alusão nas razões da autuação. A diversidade de valor das contraprestações contratadas não constitui infração do item "b" do artigo 5º da Lei nº 6099/74, e da interpretação que lhe deu a letra "b" do artigo 8º do Regulamento baixado com a Resolução nº 351, do Banco Central do Brasil, porque a lei e o Regulamento não estabelecem a obrigatoriedade de que as contraprestações devam ser de valor uniforme no curso do contrato. O que ficou explícito é que: "e a forma de seu pagamento por períodos determinados, não superiores a um semestre", e que entre uma e outra contraprestação não poderá decorrer prazo superior a um semestre: II - Não houve qualquer irregularidade na fixação do VALOR RESIDUAL para a arrendatária exercer a opção para aquisição do bem arrendado, porque o § único do artigo 10º do Regulamento baixado com a Resolução nº 351/75, do Banco Central do Brasil, de sautoriza essa interpretação, estabelecendo a única hipótese de ocorrência de "compra e venda".

3. Sobre o pagamento de serviços prestados, assim se defende a empresa:

"Pelo enquadramento legal depreende-se que a autuação resultou de não terem os recibos firmados pelos beneficiários individualizado os serviços prestados à Impugnante. Não sendo este o fato, discorda a Impugnante da autuação, por considerar que o entendimento do Sr. Fiscal não corresponde ao que estabelece o artigo 197 do PIR/80. O artigo em questão, determina que os documentos dos pagamentos para os casos de prestação de serviços fortuitos - de descontinuada prestação - deverão individualizar as prestações fornecidas. Não é o caso que originou a autuação, porque os beneficiados - duas pessoas jurídicas - sendo uma delas uma instituição financeira - e uma pessoa físicas, forneceram assessoria financeira e assistência contínua para a regularização de uma intensa crise finan-

Acórdão nº 103-10.924

ceira de longa data, e equacionaram, mediante renovação dos contratos de financiamentos vencidos, um processo que determinou a estabilidade da situação econômica da Impugnante.

Por outro lado, mantida a pretensão do Sr. Fiscal, resultaria como consequência, o pagamento duas vezes do mesmo imposto. Uma vez pelo beneficiado - pessoa jurídica - que computou o rendimento no seu resultado, tendo pago o tributo na declaração de rendimentos; a outra vez, a que pretende o Sr. Fiscal ao autuar a impugnante não admitindo a dedutibilidade da despesa efetivamente paga. Em relação à pessoa física, o mesmo processo ocorrerá, por que uma vez o imposto de renda já foi retido na fonte e recolhido (documento anexo), e a outra vez a ora pretendida."

4. Ao proferir a decisão de primeira instância, a autoridade monocrática baseou-se nos seguintes fundamentos, a respeito do arrendamento mercantil:

"O artigo 235 do vigente Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 85.450/80), que reproduz as disposições da Lei nº 6.099/74, dispõe que serão consideradas como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil. Os §§ 1º a 4º deste artigo dispõem sobre as consequências fiscais advindas da aquisição, pelo arrendatário, de bens arrendados em desacordo com a Lei nº 6.099/74. Conforme o § 3º, 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 sua dedução.

Examinando os contratos de fls. 05 a 14, verificamos que os mesmos prevêm a liquidação de suas contraprestações da seguinte forma:

a) CONTRATO Nº 1128/81:

- Da 1ª à 14ª Cr\$ 318.800 cada uma (total: Cr\$ 4.463.200)
- Da 15ª à 42ª Cr\$ 13.600 cada uma (total: Cr\$ 380.800)

Assim, decorridos 58,33% do prazo mínimo fixado para veículos, a arrendatária liquidaria 92,13% de suas obrigações.

b) CONTRATO Nº 1140/81:

- Da 1ª à 12ª Cr\$ 682.550 cada uma (total: Cr\$ 8.190.600)
- Da 13ª à 42ª Cr\$ 8.760 cada uma (total: Cr\$ 262.800)



Acórdão nº 103-10.924

Desta forma, decorridos 12 meses, ou seja a metade do prazo mínimo fixado para veículos, a arrendatária liquidaria 96,89% de suas obrigações.

Alega a impugnante que a distribuição anormal de valores ao longo do prazo contratual não constitui infração ao item "b" do artigo 5º da Lei nº 6.099/74.

No entanto, ressalta aos olhos que tais operações, na sua essência, não são mesmo de arrendamento mercantil.

Ora, se a impugnante, em apenas 12 e 14 meses, liquida mais de 90% do valor de um contrato, é por que tem capacidade financeira de sobra, não precisando socorrer-se do arrendamento mercantil, já que este instituto visa, precipuamente, evitar o comprometimento financeiro da empresa com imobilizações pesadas, que minõem o seu capital de giro. Outro móvel não houve de tais operações senão o da economia ilegal de tributo à sombra de um formalismo jurídico enganoso, que contraria, em essência, o que pretende a lei incentivar, ou seja, a liberação de capital de giro para a empresa. Por outro lado, tal distribuição das contraprestações, extremamente desproporcional, configura antecipação de despesas por parte da arrendatária, refletindo-se na base de cálculo do tributo.

Protesta a autuada estarem os contratos formalmente concordes com a figura do arrendamento mercantil.

Todavia, mais do que isso é necessário para o exame dos fatos. A propósito, mencione-se esta passagem do Acórdão nº 101-76.509/86, do Primeiro Conselho de Contribuintes:

"As circunstâncias relevantes (...), o aspecto objetivo do "leasing", embora até mesmo independentam da natureza jurídica do contrato, ajudam a analisar cada operação, na medida em que a característica mercantil do negócio contrata do propenda a desmascarar uma compra e venda à 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."

Protesta a impugnante que nada há em seus contratos que implique sua descaracterização como de arrendamento mercantil, ou a transformação jurídica dos mesmos em compra e venda a prestação.

No entanto, pela análise das condições dos contratos, a conclusão que se impõe é a de que a fixação de contraprestações e de um valor residual irrisório serviram apenas como meio de pretensamente a tender às condições legais do arrendamento mercantil, sob a capa de um formalismo jurídico enganoso, como já foi dito.



Acórdão nº 103-10.924

O Regulamento anexo à Resolução nº 351/75, do Banco Central do Brasil, dispõe, em seu artigo 9º, que os contratos de arrendamento mercantil deverão ter o prazo mínimo de vigência de 3 (três) anos, exceto no caso de arrendamento de veículos, hipótese em que o prazo mínimo poderá ser de 2 (dois) anos. Também dispõe o Regulamento anexo à Resolução nº 980/84, do Banco Central do Brasil, em seu artigo 10, que os contratos devem obedecer aos seguintes prazos mínimos: dois anos quando se tratar de bem com vida útil igual ou inferior a cinco anos; três anos, para o arrendamento de outros bens.

As condições pactuadas implicam falta de atendimento aos prazos mínimos fixados nas Resoluções 351/75 e 980/84, do Banco Central do Brasil, já que as obrigações da arrendatária são praticamente liquidadas nos doze primeiros meses de vigência dos contratos. Acerca disso, assim se pronunciou o Primeiro Conselho de Contribuintes no Acórdão nº 105-1729/86:

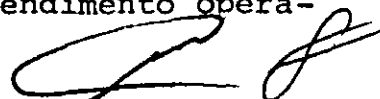
"Caracteriza-se como de compra e venda, sujeitando-se às normas previstas no artigo 235 e seus parágrafos, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 85.450/80), os contratos que, embora se revistam da forma de arrendamento mercantil, pactuem condições de pagamento que contrariam, em sua significância econômica, os prazos mínimos fixados nos Regulamentos anexos às Resoluções nºs 351/75 e 980/84, do Banco Central do Brasil."

Não pode ser aceita, como não o foi, pela fiscalização, a dedução de valores como no presente caso, sob pena de dano à Fazenda Nacional."

5. Com relação à dedução de parcelas pagas a título de serviços prestados de assessoria financeira, assim fundamentou aquela autoridade sua decisão.

"De acordo com o artigo 197 do RIR/80, não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de omissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não foi indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento.

Conforme jurisprudência firmada pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, as importâncias pagas ou creditadas a título de comissões não dispensam por menores a respeito da operação que dá causa à concessão do benefício, por meio de íntimo relacionamento que demonstre, inequivocamente, ter o beneficiado interferido na obtenção do rendimento operacional.



Acórdão nº 103-10.924

Face ao exposto, há de ser mantida a tributação desse item, tendo em vista que é inaceitável a dedução de pagamentos de serviços identificados, em nota fiscal ou recibo, como de assessoria, sem quaisquer documentos comprobatórios de sua prestação e descrição do serviço (documentos de fls. 284 a 289).

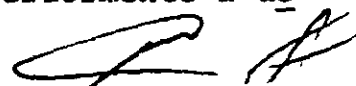
Pefeitos os cálculos, excluindo-se do valor tributável as parcelas consideradas improcedentes, conforme demonstrativo de cálculo às fls. 308, foram obtidos os valores do imposto efetivamente devido em decorrência do procedimento fiscal."

6. A empresa, inconformada com a mencionada decisão, a apresentou recurso voluntário a este Colendo Conselho onde reafirma suas alegações na fase impugnatória e acrescenta os seguintes argumentos:

"Demonstrando a repartição fiscal a sua determinação de considerar tributável o valor das contra- prestações pagas nos contratos de arrendamento mercantil é já existindo decisão do Poder judiciário sobre a matéria favorável à tese da recorrente, decidiu esta abandonar a esfera administrativa e recorrer à Justiça, o que fez através de Ação de Procedimento Ordinário - Processo número 12652-7, junto ao Juízo da Oitava Vara da Justiça Federal de Belo Horizonte, obtendo sentença favorável às suas pretensões. E o Dr. Juiz da Oitava Vara da Justiça Federal de Minas Gerais, encerra a sua sentença com o seguinte pronunciamento: "Consequentemente, parece-me que o Judiciário não pode referendar a atuação da ré, calcada na "interpretação econômica" dos fatos tributáveis, a ponto de, invadindo a seara do direito privado, descaracterizar um contrato formalmente perfeito. Os artigos 109 e 110 do C.T.N. não lhe conferem essa permissão. E só uma inovação legislativa, específica, poderia dar-lhe guarida e autorizar o beneplácido Judiciário" (Grifamos).

E, ainda: "Pelo exposto, julgo PROCEDENTE o pedido para, declarando a inexistência de relação jurídico-tributária entre a autora e a ré, com respeito a atuação noticiada no relatório, anular o débito fiscal correspondente, e condenar esta a pagar àquela as custas processuais (reembolso) e honorários advocatícios à base de 10% (dez por cento) sobre o valor da causa corrigido, desde o ajuizamento até o efetivo pagamento" (cópia anexada a este processo).

Como se vê a sentença, embora dirigida ao Processo nº 10680/011.765/86-24, oriundo da mesma fonte que o agora em julgamento e de interesse do mesmo contribuinte, sendo diferentes somente os exercícios, comunicada à repartição fiscal anteriormente à de



Acórdão nº 103-10.924

cisão dada ao presente processo, deveria ser considerada também com referência a este. Não caberia à Delegacia da Receita Federal dar prosseguimento à causa com decisão contrária à da Justiça, desde que tinha conhecimento do seu conteúdo. Cabia-lhe, no caso, acatar a decisão do poder maior, o da Justiça."

"No tocante à parcela que a fiscalização considerou como dedução indevida como custo ou despesa operacional, de pagamentos de serviços, identificados em nota fiscal ou recibo, como assessoria financeira, sem quaisquer documentos comprobatórios e sem qualquer discriminação da assessoria, reitera a recorrente as suas afirmativas apresentadas na fase impugnatória do processo e espera um melhor estudo da questão desde que foram juntados os recibos e documentos necessários ao seu esclarecimento definitivo, não deixando dúvidas sobre a questão. Protesta, inclusive, pela injustiça da glosa procedida desde que, no caso das pessoas jurídicas beneficiárias, foram por elas incluídas em sua declaração de rendimento as parcelas respectivas, havendo pago o imposto correspondente. E no caso da pessoa física, foi feito o respectivo desconto do imposto devido na fonte. A despesa foi necessária ao desenvolvimento da empresa, na época atravessando grave crise financeira, salva somente com esta assessoria, o que lhe garantiu estabilidade da situação econômica.

Não é demais acrescentar que as despesas estão devidamente comprovadas com documentação idônea, estando, também, discriminada a origem do pagamento, tudo de acordo com a legislação específica sobre a matéria (artigo 197 do Regulamento do Imposto de Renda, baixado com o Decreto nº 85.450, de 04.12.80)"

É o relatório.

V O T O

Conselheiro FRANCISCO DE PAULA SCETTINI, Relator:

Tomo conhecimento do recurso, por tempestivo.

2. O parágrafo único do art. 1º da Lei número 6.012 de 12.09.74, com a redação dada pela Lei nº 7.132, de 26 de outubro de 1983, estabelece:

"Considera-se arrendamento mercantil, para os fins desta Lei, o negócio jurídico realizado

Acórdão nº 103-10.924

pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e a 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."

3. O mesmo diploma legal, no seu art. 5º, determina:

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

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

4. FERNANDO DE VASCONCELOS COELHO (in "Leasing", ICM e imposto de transmissão, Revista Forense 250/104) assim se manifesta:

"O leasing financeiro, em linhas gerais, é uma coligação de negócios jurídicos através dos quais uma empresa adquire determinado bem, a pedido de outra, para o fim específico de locá-lo a esta em condições previamente estipuladas, dando-o em locação por prazo certo e assegurando, à locatária, a opção de sua compra no término da locação, por um preço residual."

5. FÁBIO KONDER COMPARATO, in Contrato de "leasing" (Revista Forense, 250/7), indaga como equipar-se (uma empresa) sem imobilizar consideráveis recursos próprios, de forma a conservar a liquidez da empresa e a subsstituir rapidamente o equipamento obsoleto, esclarecendo:

"Uma resposta a este desafio parece ter sido encontrada recentemente nos Estados Unidos. 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 as 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 opção de ad

Acórdão nº 103-10.924.

cuirir 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 amortizável com os próprios lucros 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."
(Destques do original).

6. ARNOLDO WALD, in "Noções básicas de "leasing" (Revista Forense, 250/28) destaca que:

"No plano filosófico, a implantação do leasing significa uma transformação nas idéias clássicas que identificava e associavam o título de domínio e a capacidade produtiva decorrente da utilização da coisa."

E arremata:

"De fato, no mundo contemporâneo, firmou-se oportunamente o entendimento de que nada adianta ter a propriedade se o titular não tem condições de aproveitá-la e explorá-la adequadamente. Se o fim almejado é a produtividade, o capital em si mesmo, o capital imobilizado não constitui riqueza. O progresso decorre da produção, do lucro, da exploração do bem que constitui a verdadeira riqueza.

.....
A idéia básica de uma expansão sem necessidade de investimento imediato é 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".

Neste sentido, um excelente anúncio imaginado pelas companhias brasileira de leasing esclarece ao leitor: "Pela primeira vez, não queremos que você compre nada". É evidente o impacto dessa fórmula que propõe o fornecimento de um serviço e a utilização de um bem, sem a necessidade da aquisição do mesmo." (Destques do original)

7. ORLANDO GOMES (in "Direito Econômico", São Paulo Saraiva, 1977, págs. 269 e seguintes) assinala pontos de aproximação e de afastamento entre o contrato de "leasing" e contrato

Acórdão nº 103-10.924

afins.

8. Em relação ao contrato de locação, a afinidade está na transmissão do uso e fruição de determinada coisa, bem como na contraprestação do aluguel. As diferenças maiores são:

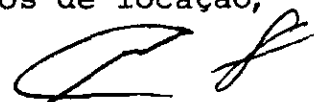
a) a função econômica do "leasing" é mais próxima da compra a venda do que da locação;

b) na locação, o locador tem a obrigação de manter a coisa, com as pertencas que a completam, em estado de servir ao uso a que se destina, durante o período contratual (Cóg. Civil, art. 1.189, I e II). Se a coisa se perder ou deteriorar sem culpa do locatário, é o locador quem suporta o prejuízo da ocorrência, visto ser por conta dele que corre o risco pela perda ou deterioração da coisa devida a caso fortuito (Cód. Civil, art. 1.190). É ao locador que compete ainda resguardar o locatário dos embaraços e turbações de terceiros, que tenham ou pretendam ter direitos sobre a coisa; e é o locador quem responde pelos vícios ou defeitos da coisa, anteriores à locação (Cód. Civil, art. 1.191);

c) já no "leasing" é o arrendatário quem tem o dever de conservar a coisa, durante o prazo do contrato, em condições adequadas ao fim a que se destina. É sobre ele que recai o risco do perecimento ou deterioração da coisa, nenhum destes fatos o desorando da obrigação de pagamento do aluguel estipulado. Se a coisa padecer de vícios ou defeitos anteriores à locação, de responsabilidade do fornecedor, tem-se entendido que é ao arrendatário que compete reagir contra a falta, perante o fabricante;

d) tem-se entendido que não aproveitam ao arrendatário, no "leasing", as regras pertinentes à prorrogação dos contratos de locação reconhecida aos locatários, do mesmo modo que; não aproveitam ao arrendante, no "leasing", as causas de rescisão antecipada do contrato que a lei estabelece a favor do locador (Lei nº 4.494, de 25.11.64, art. 11 incisos III e segs);

e) além disso, o aluguel, nos contratos de locação,



Acórdão nº 103-10.924.

representa o preço do uso e fruição da coisa, determinado de acordo com as taxas correntes do mercado das rendas e aluguéis, onde os aluguéis são pagos em pura perda para a aquisição da coisa. Doutra parte, o aluguel cobrável do arrendatário, no "leasing", é calculado de modo a cobrir, no conjunto das suas prestações, os custos de aquisição da coisa, acrescidos dos juros respectivos e do lucro razoável da arrendadora;

f) por essa razão é que, findo o prazo contratual, não querendo o tomador do "leasing" adquirir a coisa do preço residual estipulado, outras vantagens lhe são por vezes atribuídas. A vantagem, porém, que mais frequentemente lhe é concedida, e se afasta do regime de locação, é a promessa unilateral de venda ou o pacto de opção pelo preço residual estipulado. Trata-se de um preço deliberadamente inferior ao valor corrente e atual da coisa, por se tomarem em conta, na sua determinação, os aluguéis pagos pelo adquirente.

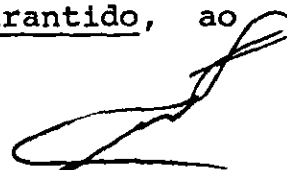
9. Nos excertos acima procuramos extrair o pensamento do Autor, tal como o exteriorizou na obra citada, inclusive perfilhando, de um modo geral, suas próprias palavras.

10. A respeito do cálculo do valor das prestações do "leasing", também ARNOLDO WALD (in op. e loc. cit., pág. 31), as sinalou:

"Os aluguéis são mais altos que os existentes na locação comum, pois visam garantir, em prazo contratual determinado, a amortização do preço do equipamento, acrescido dos custos administrativos e financeiros e do lucro da companhia de leasing."

11. ORLANDO GOMES E ARNOLDO WALD não estão sozinhos nesse entendimento de que nas prestações do "leasing" estão embutidos valores a título de amortização do preço pago pela empresa de "leasing" à fabricante do bem.

12. A Resolução nº 351, de 17.11.75 (do BACEN), no seu art. 8º, alínea "f", estabelecia o valor residual garantido, ao dispor:



Acórdão nº 103-10.924

"f) concessão à arrendatária de opção de compra do bem arrendado, devendo ser estabelecido o preço para o 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;"

13. Por sua vez, a Resolução nº 980, de 13.12.84, prescreve, em seu art. 99, alíneas "f" e "g":

"f) concessão à arrendatária de opção de compra do bem arrendado, devendo ser estabelecido o preço para o seu exercício ou critério utilizável na sua fixação, que pode ser inclusive o de valor de mercado;"

"g) as despesas e os encargos adicionais que ficam por conta da arrendatária ou da entidade arrendadora, admitindo-se:

I - a obrigação da arrendatária de pagar, no final do prazo de arrendamento, um valor residual garantido, sempre que optar pelo não exercício da opção de compra;

II - o reajuste do preço estabelecido para opção de compra ou do valor residual garantido, aplicando-se o disposto na alínea "c" anterior."

14. Por seu turno, a Portaria nº 564, de 03.11.78, do Sr. Ministro da Fazenda, dispõe:

"VALOR RESIDUAL GARANTIDO; preço contratualmente estipulado para 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."

15. Tanto nas Resoluções do BACEN, como na Portaria nº 564/78, o valor residual garantido visa, essencialmente, assegurar à arrendadora o recebimento desse valor ao findar o contrato de "leasing", quer seja ou não exercida a opção de compra.

16. No "leasing" os bens arrendados permanecem de propriedade da arrendadora, imobilizados pelo custo de aquisição, que é "o montante do dispêndio incorrido pela arrendadora para aquisição do bem destinado a arrendamento. Integram o custo de

Acórdão nº 103-10.924

aquisição, quando constituam ônus da arrendadora e devam ser recuperados no contrato de arrendamento, os custos de transporte, instalação, seguro e de impostos pagos na aquisição, bem como a taxa de compromisso que, tendo sido escriturada como receita de acordo com o item 5, para atender a cláusula contratual, seja capitulada." (Port. número 564/78,2).

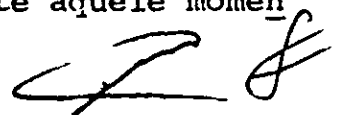
17. Desse custo de aquisição, a mesma Portaria número 564/78 prevê um valor a recuperar, para os efeitos fiscais, que corresponde ao custo de aquisição multiplicado por fator, de magnitude não superior à unidade, obtido pela multiplicação da taxa mensal de depreciação pelo número de meses do arrendamento. A depreciação, como se sabe, há de ser feita mediante a utilização de taxas que levem em conta o tempo de vida útil do bem, conforme se lê no art. 12 da Lei 6.099/74:

"Art. 12 - Serão admitidas como custos das pessoas jurídicas arrendadoras as cotas de depreciação do preço de aquisição de bem arrendado, calculadas de acordo com a vida útil do bem.

§ 1º - Entende-se por vida útil do bem o prazo durante o qual se possa esperar a sua efetiva utilização econômica."

18. Tecnicamente, depreciação é perda de eficiência funcional dos bens. Economicamente, diferença entre valores. Contabilmente, custo amortizado ("Contabilidade Introdutória", Sergio de Iudicibus e Outros, Atlas, 5ª ed., pág. 193). Do ponto de vista fiscal, parcela que repercute subtrativamente na determinação do lucro real, base de cálculo do imposto de renda. Custo diferido e apropriado ao longo do tempo de vida útil. Valor a recuperar, na terminologia da Portaria nº 564/78.

19. Essa mesma Portaria denominou como valor residual atribuído a diferença entre o custo de aquisição e o valor a recuperar, isto é, o valor ainda não depreciado, o que também equivale ao valor contábil, na medida em que este é, num dado momento, a diferença entre o custo de bem (custo de aquisição) e o valor da depreciação acumulada (valor recuperado) até aquele momento.



Acórdão nº 103-10.924

20. Essa é a linha de raciocínio utilizada pelo ilustre Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES em seu voto no Acórdão nº... 101-77.908, aprovado por unanimidade na 1ª Câmara deste Conselho e que tem a seguinte ementa:

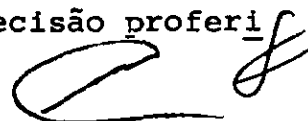
"IRPJ - ARRENDAMENTO MERCANTIL ("LEASING") - A concentração do valor das prestações nos 12 (doze) primeiros meses de modo a atingir cerca de 75% do valor dos contratos, em flagrante desproporção com o preço de aquisição dos bens junto ao fabricante, e das prestações de "leasing", mais, ainda, o fato de os prazos dos contratos serem muito inferiores à expectativa do tempo de vida útil dos bens, desvirtuam 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 roupagem formal de "leasing" financeiro. Indedutíveis, por conseguinte as prestações pagas a título de arrendamento mercantil."

21. De fato, conforme as locações feitas anteriormente, o arrendamento mercantil tem características próprias que foram desfiguradas no presente caso. Ao pretender atender formalmente as exigências, a autuada mascarou uma compra e venda a prazo com a vestimenta de "leasing" financeiro.

22. O prazo de pagamento do contrato não corresponde à vida útil do bem, que é por sua vez a base da depreciação a ser deduzida como custo pela arrendadora. Há uma grande concentração de pagamento nos primeiros meses (92,13% nos 14 meses iniciais do contrato nº 1128/81 e 96,89% nos 12 meses iniciais do contrato nº 1140/81) dos contratos. Finalmente, sendo o contrato por três (3) anos, o valor residual fixado é infinitamente inferior ao valor residual efetivo dos bens na mesma data, face à sua expectativa de vida útil.

23. Este Conselho tem sistematicamente, em tais casos, considerado indedutíveis as parcelas pagas a título de arrendamento mercantil e a pretensão da autuada de cancelar o feito face à decisão judicial no processo nº 0012652-7, da 8ª Vara Federal de Minas Gerais não pode prosperar pelos seguintes motivos:

a) independência dos exercícios: a decisão proferi



Acórdão nº 103-10.924

da em um exercício não pode ser aplicada, sem julgamento, a qualquer outro;

- b) extensão administrativa: à autoridade administrativa é vedado estender qualquer decisão judicial a outros feitos em pendência na esfera administrativa e
- c) finalmente, mas não menos importante, houve apelação da decisão judicial singular, conforme se vê às fls. 328, não sendo aquela, portanto, definitiva.

24. "Para deduzir uma despesa não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido. Inaceitável a dedução de pagamentos de serviço identificados, em nota fiscal, como de assessoria, sem quaisquer documento comprobatórios de sua prestação e descrição da assessoria". Estes são os termos da ementa do Acórdão nº 103-5385/83) desta Egrégia Câmara e que se aplica na totalidade ao caso em julgamento. Na mesma linha, várias decisões deste Conselho.

25. A empresa juntou documentação que pode, em princípio ser aceita como comprobatória do pagamento (fls. 284 a 289), mas não conseguiu em nem uma das fases do processo provar a efetiva prestação dos serviços de assessoria, Desta forma, na forma da legislação de regência, especialmente o art. 197 do RIR/80, estas parcelas são indedutíveis como despesa operacional.

Isto posto, e

Considerando tudo o mais que consta do processo.

Nego provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 05 de dezembro de 1990

FRANCISCO DE PAULA SCETTINI

RELATOR