

MINISTÉRIO DA FAZENDA

cvgc/AC

Sessão de 17 de setembro de 1990

ACÓRDÃO Nº 103-10.599

Recurso nº 95.913 - IRPJ - EXS: 1985 a 1988

Recorrente CANINHA DA ROÇA - INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Recorrid DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM LIMEIRA - SP

SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO

A ausência de prova da efetiva entrega e da origem dos recursos que a contabilidade registra como apostados pelos sócios a título de empréstimo ou de adiantamento para integralização de capital autoriza a presunção de desvio de receitas da pessoa jurídica e justifica a tributação dos respectivos valores.

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 arrendamento mercantil, além de os prazos dos contratos serem muito inferiores à expectativa de vida útil dos bens, desvirtua a essência do contrato de arrendamento mercantil e dos princípios em que assenta, convertendo-o na realidade em contrato de compra e venda a prazo, não obstante a roupagem formal de contrato de arrendamento mercantil financeiro. Indedutíveis, por conseguinte, as prestações pagas a título de arrendamento mercantil.

SERVIÇO DE ASSISTÊNCIA MÉDICA

Condição indispensável para dedução de parcelas pagas ou creditadas a título de despesas com assistência médica a empregados que os serviços sejam destinados indistintamente a todos os empregados.

COMISSÕES SOBRE VENDAS

As importâncias pagas ou creditadas a título de comissões sobre vendas, além de obedecer às características de usualidade e normalidade, não dispensam pormenores a respeito da operação que dê causa à concessão do benefício, por meio de íntimo relacionamento de demonstre inequivocamente que o beneficiário interferiu na obtenção do rendimento operacional.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - MANUTENÇÃO

Indedutíveis as despesas com prestação de serviço de manutenção se não comprovada a efetiva prestação dos serviços.

IMPOSTO DE RENDA - INDEDUTIBILIDADE


A parcela recolhida pela fonte pagadora a título de imposto de renda sobre aplicações financeiras é indedutível pela pessoa jurídica, sujeito passivo do tributo.

Recurso a que se nega provimento.


Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **CANINHA DA ROÇA - INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**

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 embasa este Acórdão.

Sala das Sessões-DF., em 17 de setembro de 1990.


MARCIO MACHADO CALDEIRA

PRESIDENTE


FRANCISCO DE PAULA SCHETTINI

RELATOR

VISTO EM ZAINITO HOLANDA BRAGA
SESSÃO DE: **20 SET 1990**

PROCURADOR DA FA
ZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA, JOSÉ ROCHA, BRAZ JANUÁRIO PINTO e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA. Ausentes por motivo justificado os Conselheiros DÍCLER DE ASSUNÇÃO e VICTOR LUIZ DE SALLES FREIRE.

RELATÓRIO

O auto de Infração de fls. 142 a 147, aponta as seguintes irregularidades:

Exercício de 1985 - período-base 1984

A) Suprimento de numerário, efetuado pelos sócios	Cr\$	25.000.000,00
B) Glosa de despesas com prestações pagas a título de arrendamento mercantil	Cr\$	57.452.665,00
C) Glosa de despesas a título de assistência médica a empregados	Cr\$	2.300.026,00

Exercício de 1986 - período-base 1985

a) Suprimento de numerário, efetuado pelos sócios	Cr\$	702.000.000,00
b) Glosa de despesas com prestações pagas a título de arrendamento mercantil	Cr\$	405.685.875,00
c) Glosa de despesas a título de assistência médica a empregados	Cr\$	15.261.831,00
d) Glosa de despesas com comissões s/ vendas	Cr\$	734.000.000,00
e) Glosa de despesas com serviços de manutenção elétrica	Cr\$	180.000.000,00
f) Glosa de despesas c/ imposto de renda na fonte s/ aplicações financeiras	Cr\$	3.282.171,00

Exercício de 1987 - Período-base 1986

a) Glosa de despesas com prestações pagas a título de arrendamento mercantil	Cz\$	2.038.666,00
b) Glosa de despesas a título de assistência médica a empregados	Cz\$	39.699,00

Exercício de 1988 - Período-base 1987

a) Suprimento de numerário, efetuado pelos sócios	Cz\$ 2.071.036,00
b) Glosa de despesas com prestações pagas a título de arrendamento mercantil	Cz\$ 4.763.079,00
c) Glosa de despesas a título de assistência médica a empregados	Cz\$ 6.200,00

2. Os valores apresentados no auto de infração estão detalhados nos quadros demonstrativos nº 1 a nº 5, anexados ao mencionado auto e constantes de fls. 135 a 141. Neles constam os dados necessários à sua elucidação, tais como data e folhas do lançamento, valores individualizados, número de documentos, bem como os motivos que levaram a fiscalização a considerá-los irregulares.

3. Tempestivamente a empresa apresentou impugnação, juntando cópias de documentnos julgados necessários às suas alegações (flss. 150 a 360).

4. Quanto ao suprimento de numerário efetuado pelos sócios para integralização de aumento de capital, afirma que as origens estão acostadas ao processo, donde se concluiria que através da retiradas "pro labore" seria possível justificar o numerário fornecido. Diz, ainda, que os cheques emitidos pelos sócios e os recibos emitidos pela empresa são suficientes para provar a origem dos numerários. Procura demonstrar que na data dos suprimentos o saldo de caixa seria suficiente para não haver "estorno de caixa".

5. Quanto às despesas com assistência médica, estranha a glosa pois afirma que todos os empregados, indistintamente, gozam do benefício.

6. Em relação às despesas com comissões s/ vendas, junta cópia das notas fiscais da firma beneficiária bem como do seu registro no CGC e afirma que a mesma, é que realiza suas vendas no Rio de Janeiro.

7. Afirma que, da mesma forma, foram realizadas manutenções elétricas durante todo a ano de 1985, juntando cópia



nota fiscal de serviços e da inscrição da beneficiária.

8. Sobre o imposto de renda deduzido como despesa, destaca que trata-se de retenção na fonte sobre aplicações financeiras e que deveria ser compensado com o imposto a pagar. Contabilizando como despesa, a autuada julga-se ainda prejudicada, pois a compensação lhe seria mais benéfica.

9. Inicia sua impugnação à glosa de pagamentos de prestações de arrendamento mercantil afirmando que a empresa obedeceu à legislação competente. Afirma que a fiscalização estaria se baseando em decisões arbitrárias deste Conselho que, para fazer prevalecer seu entendimento errôneo, extrapola toda legislação e instruções sobre arrendamento mercantil.

10. Em um longo arrazoado (fls. 156 a 171), onde cita autores, transcreve textos e apresenta idéias e argumentos, o contribuinte tenta provar a arbitrariedade do comportamento induzido da fiscalização, a respeito da glosa relativa a arrendamento mercantil.

11. A decisão de primeira instância, cujos fundamentos transcrevemos a seguir, manteve integralmente o lançamento:

"A tributação de omissão de receitas face a existência de suprimentos de caixa, sem comprovação da origem dos recursos e da efetividade da entrada do numerário correspondente na empresa, com documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, é pretensão fiscal que deve ser ilidida através da apresentação de provas minuciosas. Neste aspecto, o interessado não logrou produzi-las de forma capaz de descaracterizar a ação fiscal, à exceção dos cheques e depósitos de fls. 226/229, que comprovam a entrega dos recursos dos sócios à empresa. Não se comprova, entretanto, a origem destes recursos, depositados em contas bancárias dos sócios. E, as provas da origem e da entrega são exigências cumulativas e não excludentes.

Necessária também é a comprovação inequívoca de que recursos à disposição dos sócios (no caso os alegados Pro-Labores recebidos) foram de fato carregados à empresa.

A justificar tal entendimento e a manutenção do lançamento, farta jurisprudência administrativa e judicial, já citadas nos autos, pelos autos.

O que respeita aos dispêndios a título de arrendamento mercantil os contratos firmados pelo interessado, apenas revestem-se de roupagem formal do "leasing" financeiro. Como demonstrado em fls. 137/138, os contratos apresentam as seguintes características:

a - o valor residual pago na opção de compra é ínfimo em relação ao preço de aquisição do bem junto ao fabricante e às prestações pagas;

b - que ao término dos contratos, ainda restava grande parte da duração econômica dos bens.

Também quanto a este entendimento, existe farta jurisprudência do E. 1º Conselho de Contribuintes, confirmando-o.

A dedutibilidade de despesas com serviços assistenciais a empregados está condicionada a que sejam prestados a todo o quadro, sem distinções (Art. 239, RIR/80). Diligência realizada pelos autuantes junto a empresa e os dados apresentados sobre o número de funcionários existentes na empresa (fls... 365/366) e os beneficiários da assistência de saúde, evidenciam claramente que os gastos são indedutíveis na apuração da base de cálculo do imposto.

A prestação de qualquer serviços para a empresa, deve ter demonstrada sua efetiva realização e seu dispêndio deve corresponder à contrapartida de algo recebido, para tornar-se dedutível. No caso, tanto as despesas com comissões s/ vendas, como as despesas com manutenção de rede elétrica, não tiveram provadas a efetiva prestação dos serviços, de forma a afastar a tributação sobre os valores escriturados.

O imposto de renda de que a empresa seja sujeito passivo, como contribuinte ou como responsável em substituição, não é dedutível na apuração do Lucro Real, ainda que se refira ao imposto descontado na fonte s/ aplicações financeiras, compensável na declaração. A compensação deve processar-se através do preenchimento do quadro próprio da declaração de rendimentos, ainda que retificadoras, não havendo previsão legal para sua compensação parcial através da dedução do imposto como despesa."

12. O Contribuinte apresentou recurso à decisão de primeira instância, onde inicia afirmando que "houve, não há dúvida, arbitrariedade no entendimento fazendário, numa prova incontroversa de abuso de poder". (grifos do original).

13. Reafirma que o fornecimento de numerário tem sua origem provada através dos cheques e depósitos bancários e nos recibos expedidos pela recorrente. Acrescenta, novamente, o fato de

que as retiradas "pro-labore" dos sócios comportavam os valores fornecidos. Relembra que se não houvesse o fornecimento de numerário não teria havido "estouro" do caixa.

14. Neste mesmo diapasão, prossegue tentando esclarecer os demais itens, ou seja, sem apresentar fatos novos ou argumentação diferente daquela utilizada na fase de impugnação.

15. Junta ao recurso cópia de decisão da 12ª Vara Federal - MG - processo nº 120/I/88-2 - Ação Ordinária, contrária às decisões deste Conselho, cópias de pareceres de advogados sobre arrendamento mercantil e cópia das fichas funcionais dos empregados beneficiados com a assistência médica.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro FRANCISCO DE PAULA SCHETTINI, Relator:

Tomo conhecimento do recurso, por tempestivo.

2. Durante a fase de impugnação e, agora, no recurso, a autuada alega: 1) que as retiradas dos sócios seriam suficientes para cobrir os suprimentos levantados e 2) que se não houvesse suprimento não teria havido "estouro" de caixa, naquelas datas.

3. Existem três observações a destacar, sob o aspecto de suprimento: a) a empresa comprovou a efetiva entrega da parcela de Cz\$ 2.071.036,00, no período-base de 1987, através de cheques nominais e recibos de depósitos bancários; b) a alegada venda de dois caminhões por um sócio (fls. 177) tem como devedor outro sócio (fls. 201 e 202) e c) a empresa alega - sem comprovar - o pagamento de parte das dívidas a dois sócios dentro do mesmo período-base de 1985, em data posterior à realização do suprimento, e

f 4

não descaracteriza a irregularidade.

4. As decisões administrativas e judiciais a respeito de suprimento de caixa efetuado por sócios, a título de empréstimo ou como adiantamento para aumento de capital têm sido sempre na mesma linha: é necessário que se demonstre clara e cumulativamente a efetiva entrega do numerário e a origem dos recursos. A empresa conseguiu juntar documentos que provam a efetiva entrega de uma parcela, mas não demonstrou inequivocamente, em nenhum dos períodos-base, a origem dos recursos. Tentou, através da enumeração das retiradas dos sócios, provar a capacidade financeira dos mesmos, o que não é suficiente para demonstrar a mencionada origem dos recursos.

5. Os contratos de arrendamento mercantil acostados ao processo (fls. 58 a 100) possuem características que os convertem na realidade em contratos de compra e venda a prazo. Assim, o valor residual dos bens arrendados e posteriormente adquiridos é ínfimo em relação ao valor do arrendamento. O prazo dos contratos (3 anos) é extremamente pequeno em relação à vida útil dos bens (10 ou mais anos). Por outro lado, há uma grande concentração de pagamentos nos primeiros meses do contrato.

6. O arrendamento mercantil ("leasing") é uma forma de aproximar possuidores de bens de capital ou do próprio capital daqueles industriais que necessitam do bem e não tem condições financeiras de comprá-lo. O bem arrendado continua na propriedade do capitalista, arcando o industrial com o ônus da sua manutenção e o pagamento do arrendamento. O contrato de arrendamento pode prever cláusula de compra do bem pelo industrial, ao final do arrendamento, pagando o valor residual do bem ou em outras condições pactuadas. A legislação brasileira regente do assunto, ao fixar o prazo mínimo de 3 anos para os contratos de "leasing" considerou existência de bens que, em condições excepcionais - como os veículos transportadores de minérios -, tem um alto grau de desgaste: este prazo não pode ser considerado como válido para todas as hipóteses mas tem sido invocado pelos contribuintes como sendo a base para a dedução das prestações pagas a título de arrendamento.

7. O art. 12 da Lei 6099/74 admite como custo do



ador a depreciação do preço de aquisição do bem arrendado, calculados de acordo com a vida útil do bem. Define como vida útil do bem o prazo durante o qual se possa esperar a sua efetiva utilização. Como se depreende da análise do texto legal face à situação de fato, existe uma incoerência entre os pagamentos efetuados mais o valor residual do bem e a depreciação calculada pela arrendadora.

8. Apesar de ter formalmente celebrado contratos de arrendamento mercantil, na essência ela realizou um financiamento de médio prazo para aquisição de bens de capital.

9. Este Conselho tem decidido sistematicamente (e.g. Ac. 103-7.555/86, Ac. 103-8.293/88, Ac. 101-77.908) que a fixação de valor residual ínfimo, em flagrante desproporção com o preço de aquisição do bem e do valor das prestações do "leasing" e de prazos contratuais muito inferiores à vida útil do bem desvirtua a essência do arrendamento, convertendo tais contratos em compra e venda a prazo.

10. Por outro lado, a Lei nº 6.099, de 12.09.74, estabelece:

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

a) omissis,

b) omissis,

c) opção de compra ou renovação de contrato, com faculdade do arrendatário.

d) preço para opção de compra ou critério para sua fixação, quando for estipulada esta cláusula.

.....

Art. 11 - Serão consideradas como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária as traprestações pagas ou creditadas por força do contrato de arrendamento mercantil.

§ 1º - A aquisição pelo arrendatário de bens dados em desacordo com as disposições desta Lei será considerada operação de compra e venda a prazo.

§ 2º - O preço de compra e venda, no caso de

grafo anterior, será o total das contraprestações pagas durante a vigência do arrendamento, acrescida da parcela paga a título de preço de aquisição.

§ 3º - Na hipótese prevista no § 1º deste artigo, as importâncias já deduzidas como custo ou despesa operacional pela adquirente, acrescerão ao lucro tributável pelo Imposto sobre a Renda, no exercício correspondente à respectiva dedução.

§ 4º - O imposto não recolhido na hipótese do parágrafo anterior, será devido com acréscimo de juros e correção monetária, multa e demais penalidades legais."

11. Quando a letra c do artigo 5º da Lei nº 6.099/74 nos fala em "opção de compra ou renovação de contrato, como faculdade do arrendatário", ela está a prever um valor de opção de compra razoavelmente compatível com o valor contábil do bem registrado na arrendadora, ou, então, compatível com o seu valor de mercado. Caso contrário tornam-se palavras inúteis a previsão de renovação de contrato. E, como se sabe, a lei não contém palavras inúteis. Mais, nos casos dos presentes autos, os valores das opções de compra são tão ínfimos nem cabe falar-se de opção, ao menos no contexto da legislação de regência.

12. Parece evidente que ninguém irá pensar em devolver um material cujo preço de revenda, e provavelmente até de sucata, é bem superior ao preço de opção de compra. Foi precisamente dentro do espírito da lei do arrendamento mercantil, que a decisão de primeira instância baseou, bem como as reiteradas decisões deste Conselho.

13. A contratação de um valor residual ínfimo em total desacordo com o valor contábil dos bens ou de seu valor de mercado, descaracteriza os contratos de arrendamento mercantil havendo, assim, infringência da Lei nº 6.099/74 no seu todo, na justa medida em que a recorrente pretendeu enquadrar as suas operações ao abrigo dos benefícios fiscais previstos na referida Lei. Para que tributariamente um contrato seja de arrendamento mercantil, é preciso que o seja na sua essência, não bastando dar-lhe meramente a roupagem de arrendamento mercantil.

14. Caracterizado o prazo de arrendamento como muito inferior ao prazo de vida útil esperado para os bens arrendados



verificado que os valores de exercício de opção de compra dos bens não mantém nenhuma relação com o valor de mercado (ou mesmo de sucata) dos bens arrendados e havendo uma concentração de pagamentos nos primeiros meses de contrato, fica evidente que, no presente caso, se descaracterizou o contrato de arrendamento mercantil, o que torna indedutíveis as parcelas pagas como despesa operacional da autuada.

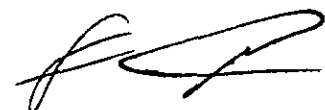
15. O art. 239 do RIR/80 assim determina as condições para dedução das despesas com assistência médica a empregados:

"Consideram-se despesas operacionais os gastos realizados pelas empresas com serviços de assistência médica, odontológica, farmacêutica e social, destinados indistintamente a todos os seus empregados." (grifo nosso).

16. A empresa alega que todos os seus empregados tem direito à mencionada assistência médica, juntando inclusive cópia das fichas funcionais dos empregados relacionados pela prestadora do serviço. Diligência realizada pela fiscalização (fls.... 365 e 366) demonstra que o número de empregados é muito superior ao dos beneficiários da assistência. As fichas funcionais apresentadas pela empresa mostram que todos os beneficiários são empregados mas não que todos os empregados são beneficiários, como exige a lei de regência.

17. O artigo 197 do RIR/80 estabelece como condições para dedução de despesas pagas ou creditadas como condições para dedução de despesas pagas ou creditadas a título de comissões a indicação da operação ou causa que deu origem ao rendimento. Este Conselho tem decidido (e.g. Ac. 101-72.812) que tais pagamentos ou créditos não podem dispensar pormenores a respeito da operação que deu causa ao à concessão do benefício, por meio de íntimo relacionamento que demonstre, inequivocamente, ter o beneficiário interferido na obtenção do rendimento operacional.

18. As notas fiscais apresentadas pela empresa como prova do pagamento não preenchem tais condições pois são genéricas, falando em "acerto de comissões" e "comissões" pelas vendas dos seus produtos. Além do mais fogem às características de normalidade e usualidade estabelecidas no § 2º do art. 191 do RIR/



/80, como bem demonstrado pela fiscalização (fls. 123 a 132).

19. A empresa deduziu como despesa operacional "serviços gerais de manutenção na parte elétrica da fábrica", face a uma única nota fiscal emitido em 30/12/85. Durante a fase processual demonstrou apenas que a firma beneficiária existe e está cadastrada. Ou seja, comprovou o beneficiário e a assunção da despesa. Em nenhum momento ficou caracterizado que a dedução corresponde efetivamente à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, o pagamento é devido, condição indispensável para tornar a despesa dedutível.

20. A dedução de imposto de renda descontado na fonte sobre aplicações financeiras é expressamente vedado no § 2º do artigo 225 do RIR/80 que estabelece:

"Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não pode deduzir, como custo ou despesa, o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte (Decreto lei nº 1598/77, art. 16 § 1º)."

21. Desprezível, na espécie, o fato de que o contribuinte poderia ter compensado tal parcela com o imposto devido. O não exercício dessa opção não lhe ~~concede~~ o direito de agir contrariamente à letra da lei.

Isto posto e

Considerando que no lançamento foram realizadas as compensações com os prejuízos declarados e

Considerando tudo o mais que consta dos autos,

NEGO provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 17 de setembro de 1990.

FRANCISCO DE PAULA SCETTINI - RELATOR