

MINISTÉRIO DA FAZENDA

MHP...

Sessão de 20 de fevereiro de 1990

ACÓRDÃO Nº 101-79.777

Recurso nº 95.574 - IRPJ - Exercícios de 1985, 1986 e 1988.

Recorrente EMBRACAL - EMPRESA BRASILEIRA DE CALCÁRIO LTDA.

Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM LIMEIRA (SP).

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", assim como a concentração do preço nas primeiras prestações, além de os prazos dos contratos serem muito inferiores à expectativa do tempo de vida útil dos bens, desvirtua 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 de contrato de "leasing" financeiro. Indedutíveis, por conseguinte, as prestações pagas a título de arrendamento mercantil.

IRPJ - INDENIZAÇÕES CONTRATUAIS - Sendo a contribuinte remunerada mediante comissões, nas vendas ou intermediações de vendas de suas associadas, a clientela eleita pela recorrente, e havendo cláusula contratual obrigando ressarcir as associadas pelas dívidas da clientela não liquidadas, é legítima a dedução desses desembolsos.

IRPJ - AUMENTO DE CAPITAL . SUPRIMENTOS. — Afasta-se a presunção de omissão de receitas, ao fundamento de incomprovação da origem e ingresso dos recursos supridos, à vista das provas carregadas para os autos.

IRPJ - DESPESAS - Comprovado que os dispêndios foram efetuados para pagar serviços de supervisão ou gerenciamento de seu Centro de Processamento de Dados, cumpre aceitar a dedutibilidade das respectivas despesas.

IRPJ - DOAÇÕES - Indedutíveis as doações a entidades desportivas se não foram satisfeitos os requisitos do art. 242, V, do RIR/80 e da Portaria nº 88/76.

V.v.

3

11

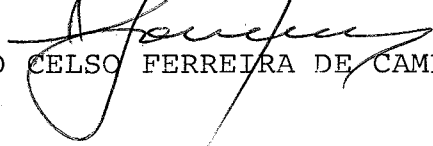
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EMBRACAL - EMPRESA BRASILEIRA DE CALÇÁRIO LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento, em parte, ao recurso, para excluir da tributação as importâncias de Cz\$ 65.824,14 (NCz\$ 65,82) e Cz\$ 8.672.350,32 (NCz\$... 8.672,35), nos exercícios de 1987 e 1988, respectivamente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 20 de fevereiro de 1990.


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE E RELATOR


AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 22 MAR 1990

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER e JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13890-000.022/89-11

RECURSO Nº: 95.574

ACÓRDÃO Nº: 101-79.777

RECORRENTE: EMBRACAL - EMPRESA BRASILEIRA DE CALCÁRIO LTDA.

R E L A T Ó R I O

EMBRACAL - EMPRESA BRASILEIRA DE CALCÁRIO LTDA., com tribuinte jurisdicionada à D.R.F. em Limeira (SP), recorre a este Conselho inconformada com a decisão de primeiro grau.

2. Em consequência de ação fiscal direta iniciada em 05-09-88, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 457, com data de 16-03-89, depois re-ratificado pelo Auto de Infração de fls. 471/472, da mesma data, enunciando as seguintes irregularidades:

1 - Exercício de 1985, ano-base de 1984

1.1 - Dedução indevida de despesas com arrendamento mercantil: Cr\$ 43.519.497

2 - Exercício de 1986, ano-base de 1985

2.1 - Dedução indevida de despesas com arrendamento mercantil: Cr\$ 2.924.951

2.2 - Não reconheceu como receita a correção monetária de empréstimo a coligada: Cr\$ 55.031.203

3 - Exercício de 1986, 1º semestre de 1986

3.1 - Dedução indevida de despesas com arrendamento mercantil: Cr\$ 1.375,00

3.2 - Não reconheceu como receita a correção monetária de empréstimo a coligada: Cr\$. . . ' 12.786,00

3.3 - Prejuízo apurado na declaração: Cz\$ 1.508.204,00
Valor tributável apurado p/ fiscalização: (Cz\$ 14.161,00)
Prejuízo do exercício reduzido para Cz\$ 1.494.043,00

4 - Exercício de 1987, 2º semestre de 1986

4.1 - Dedução indevida de despesas com arrendamento mercantil: Cz\$ 487,00

4.2 - Despesas indedutíveis - Serviços de engenharia e mão-de-obra que deveriam ter sido imobilizados: Cz\$ 170.000,00

4.3 - Idem, referentes a equipamentos de C.P.D. ' Cz\$ 294.107,71

4.4 - Gastos sociais ("brindes") bastante elevados que não guardam a moderação legal exigida em tais pagamentos, além de desnecessários: Cz\$ 89.039,50

4.5 - Indenizações contratuais pagas às sócias, ' desnecessárias à consecução do objeto social: Cz\$ 65.824,14

4.7 - Lucro apurado na declaração	Cz\$ 1.644.552,00
Valor tributável apurado p/ fiscalização	619.458,00
Valor tributável total	2.264.010,00
Prejuízo acumulado cf. dec. de item 3.3.	1.677.810,00
Valor tributável líquido	586.200,00

7.

Acórdão nº 101-79.777

Alíquota do IRPJ	35%
IRPJ apurado	205.170,00
PIS-DEDUÇÃO do IR (5%)	10.258,50
Imp. Renda retido na fonte cf. dec.	397.790,00
IRFON a restituir - SALDO	(202.878,50)

5 - Exercício de 1988, ano-base de 1987

5.1 - Omissão de receita caracterizada por integralização de aumento de capital em moeda, em 28-08-87, de origem e entrega incomprovadas: Cz\$ 7.667.000,00

5.2 - Despesas indedutíveis, representadas por notas fiscais da CHAPATEX, que deveriam ter sido imobilizadas: Cz\$ 100.067,45

5.3 - Gastos com "brindes", tal como no subitem 4.4: Cz\$ 626.261,50

5.4 - Indenizações contratuais pagas às sócias, tal como no subitem 4.5: Cz\$ 316.815,09

5.5 - Despesas com prestação de serviços de assessoria ao C.P.D. (KRO), cuja efetiva realização não foi comprovada: Cz\$ 688.535,23

5.6 - Doação efetuada à Unimep sem observância dos requisitos legais: Cz\$ 300.000,00

5.7 - Lucro apurado na declaração Cz\$
378.649,00

Valor tributável apurado p/
fiscalização 9.698.678,00

Valor tributável total 10.077.327,00

Alíquota do IRPJ 35%



I.R.P.J. apurado	3.527.064,00
Imposto retido na fonte	659.559,00
PIS-DEDUÇÃO	176.353,00

3. Impugnação a fls. 476/485. Começa por apontar o que chama de erro de fato no demonstrativo do Auto relativo ao valor tributável no exercício de 1987.

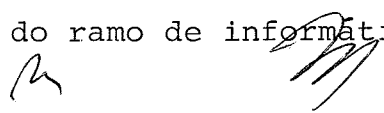
Continua, aduzindo não ter interesse em discutir os itens 2.2 (ex. 1986 - Cr\$ 55.031.203,00), 3.2 (ex. 1986 - 1º sem. - Cz\$ 12.786,00) e 5.2 (ex. 1988 - Cz\$ 100.067,45).

Passa a contestar a questão do arrendamento mercantil, sustentando a sua regularidade e direito à dedução das despesas, face à legislação de regência.

Sobre as indenizações contratuais argumenta que não se trata de nenhuma espécie de indenização contratual, nem de inadimplência de obrigações contratuais. Ao contrário, os pagamentos basearam-se no cumprimento de uma das cláusulas de seus objetivos sociais, eis que a cláusula 15ª do contrato de constituição prevê o pagamento às associadas dos títulos não honrados por terceiros.

Acerca do aumento de capital diz que a integralização deu-se mediante a entrega de calcário fornecido pelas sócias, depois transformado em receita operacional pela impugnante, portanto, oferecida à tributação. Quando realizou a receita conservou-a em seu poder e, depois, registrou o fato e forneceu às associadas os recibos de integralização. Embora esse detalhamento não conste da ata e dos instrumentos de alteração do contrato social, está a operação sobejamente provada nos assentamentos contábeis e documentos correlatos.

No pertinente à assessoria ao C.P.D. diz que possui um centro de processamento de dados de relativa complexidade, com vários funcionários efetivos, dirigidos e orientados por especialistas externos contratados por empresa do ramo de informática.



Acórdão nº 101-79.777

No ano de 1987 esses serviços de gerenciamento foram, quase sempre, prestados pela firma KRC - Assessoria em Sistemas S/C Ltda., que designou o Sr. Vanderlei Nicolino Pecoraro para gerenciar tudo o que se relacionasse com o C.P.D.

Quanto à doação à UNIMEP diz que patrocinou a compra de camisas para a equipe de basquete feminino da Unimep, consoante os comprovantes que menciona.

4. Informação fiscal a fls. 745/749, opinando pela improcedência da impugnação.

5. Decisão de primeiro grau a fls. 750/755, assim ementada:

"Compensação do Crédito Tributário com eventual crédito do contribuinte art. 170 do CTN não regulamentado.

Arrendamento Mercantil - A fixação de valor residual, ínfimo, em flagrante desproporção com o preço de aquisição do bem junto ao fabricante e das prestações do "leasing" além do prazo do contrato ser muito inferior à expectativa do tempo de vida útil do bem, desvirtua a essência do contrato de "leasing" e dos princípios em que se assenta, convertendo-o, na realidade, 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.

Indenizações contratuais - quando concedidas por mera liberalidade do contribuinte são indedutíveis.

Aumento de capital em moeda corrente - é considerada omissão de receita se não comprovada a origem e efetividade da entrega.

Despesas com assistência técnica-não comprovada a efetiva prestação do serviço, devem ser globais.

Despesas de propaganda e publicidade-não lícitas se decididos os requisitos legais, a glosa é legítima.

LANÇAMENTO PROCEDENTE."



6. Ciente em 04-09-89 a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 757/769, protocolizado em 04-10-89, que leio em sessão. (Lê-se).

É o relatório.

V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator:

O recurso é tempestivo.

Insiste a contribuinte na questão do erro de fato que viu no cálculo do valor tributável no exercício de 1987, período-base relativo ao 2º semestre de 1986.

Principiou por dizer que o demonstrativo da fiscalização, onde se chegou a IRFON a restituir, foi inócuo, por não ter sido reconhecido o crédito a que tem direito.

Agora, na fase recursória, critica a decisão singular, no passo em que consignou não poder ser efetuada compensação, não obstante prevista, em tese, no art. 170 do CTN, desde que esse dispositivo legal continua pendente de normatização, mediante lei ordinária.

Ora, no exercício de 1987, período-base correspondente ao 2º semestre de 1986, não se fez exigência de crédito tributário nestes autos.

Tanto o demonstrativo da fiscalização, como aquele elaborado pela contribuinte, chegaram, praticamente, a resultados idênticos. Vejamos:

7.

Acórdão nº 101-79.777

	<u>Fisco</u>	<u>Contribuinte</u>
Lucro apurado na declaração	1.644.552	1.644.552
Valor tributável apurado p/Fisco	<u>619.458</u>	<u>619.458</u>
Valor tributável total	2.264.010	2.264.010
Prejuízo acumulado	<u>(1.677.810)</u>	<u>(1.677.810)</u>
Lucro do exercício	586.200	586.200
IRPJ (al. 35%)	205.170	205.170
PIS-DEDUÇÃO	10.258	---
IR Retido na Fonte	397.790	397.790
I.R. a restituir	202.878	192.620

A diferença é que o Fisco considerou o PIS-dedução e qualificou os Cz\$ 202.878,00 como IRFON a restituir.

Parece (não mais do que parece ...) que a contribuinte queria a compensação desse crédito com o débito apurado nos exercícios subsequentes. Pois, em relação ao exercício de 1987, período-base do 2º semestre de 1986, foi compensado o que poderia ter sido.

Penso que esse raciocínio não tem amparo legal.

Com efeito, embora a ação fiscal tenha abrangido vários exercícios, e esteja instrumentalizada num único Auto de Infração e única notificação de lançamento, é inegável que a cada exercício corresponde um fato gerador, uma obrigação tributária e, por consequência, um crédito tributário.

Talvez tenha sido esse pormenor que a contribuinte desconsiderou, ou porque dele se esqueceu, ou porque não lhe atribuiu relevância.

Seja como for, é essa a razão pela qual não se compensam créditos e débitos de exercícios diferentes, salvo permissão legal que, para o caso, inexistente.

ARRENDAMENTO MERCANTIL



Em 27-07-84 a recorrente celebrou contrato de "leasing" com a SAFRA LEASING S.A., referente a um veículo Ford F. 2000, Modelo FG-3 Micro Ônibus, tipo Furglaine, prazo de 26 meses, com pagamento de 40% no ato e valor residual garantido de Cr\$ 100,00.

Lê-se no parágrafo único, do art. 1º da Lei nº 6.099, de 12-09-74, com a redação dada pela Lei nº 7.132, de 26 de outubro de 1983:

"Considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e 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."

Segundo o mesmo diploma legal, o seu art. 5º:

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

- a) 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."

Escreveu Fernando de Vasconcelos Coelho (in "Leasing", ICM e imposto de transmissão, Revista Forense 250/104):

"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."

7. 

FÁBIO KONDER COMPARATO, in Contrato de "leasing" (Revista Forense, 250/7), depois de situar os problemas dos investimentos, a rápida modernização e o rápido obsoletismo dos equipamentos, de modo a aconselhar prudência do empresário na imobilização de grandes recursos próprios neste setor; a importância do fortalecimento do capital de giro, e assim por diante, põe a indagação de como equipar-se (uma empresa) sem imobilizar consideráveis recursos próprios, de forma a conservar a liquidez da empresa e a substituir rapidamente o equipamento obsoleto, e esclarece:

"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 a que lho dê em seguida em locação por um prazo determinado, ao cabo do qual o empresário tem opção de adquirir o material locado por um preço residual, ou de devolvê-lo, se não preferir continuar na locação por prazo indeterminado. Faz-se, destarte, um investimento 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 na língua latina."

(Destques do original).

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

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

E arremata:



Acórdão nº 101-79.777

"De fato, o 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 brasileiras 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 de aquisição do mesmo." (Destques do original).

A natureza jurídica, ou mesmo o conceito de "leasing" são bem controvertidos na Doutrina.

Parece-se, contudo, que a razão está com os que o enquadram como negócio jurídico complexo, desde que há, pelo menos unidade de sujeito, ou de objeto, ou de manifestação da vontade. Apesar de existir pluralidade de negócios jurídicos, se um de seus elementos o sujeito, o objeto ou o elemento volitivo - é complexo, tem-se o negócio jurídico complexo.

FÁBIO KONDER COMPARATO - (op. e loc. cit.) ensina:

"O contrato de leasing apresenta-se assim como negócio jurídico complexo, e não simplesmente como coligação de negócios. Dizemos não simplesmente, porque na verdade o contrato entre a sociedade financeira e o utilizador do material é sempre coligado ao contrato de compra e venda do equipamento entre a ~~sociedade~~ financeira e o produtor. Mas o leasing pro-

7.

Acórdão nº 101-79.777

priamente dito, não obstante a pluralidade de relações obrigacionais, típicas que o compõem apresenta-se funcionalmente uno: a "causa" do negócio é sempre o financiamento de investimentos produtivos. A sociedade financeira, apesar de proprietária, não tem nunca a posse do material locado, e a sua maior preocupação é que ele seja devolvido. A empresa utilizadora do material, por sua vez, apesar de locatária, comporta-se como tendo a sua plena disposição.

Sem dúvida, dentre as relações obrigacionais típicas que compõe o leasing, predomina a figura da locação de coisa. Mas a existência de uma promessa unilateral de venda por parte da instituição financeira serve para extremá-lo não só da locação comum, como da venda a crédito."

FRAN MARTINS (in "Contratos e Obrigações Mercantis", Forense, Rio, 4ª ed., 1976, pág. 560), assim classifica o contrato de "leasing":

"Como um contrato de natureza complexa; mas apresentando autonomia no conjunto das relações criadas, o arrendamento mercantil pode ser considerado consensual, obrigatório que se torna pelo simples consentimento das partes; bilateral, criando obrigações para o arrendador (por a coisa à disposição do arrendatário, vendê-la no caso desse optar, ao final, pela compra, recebê-la de volta não havendo compra ou renovação) e para o arrendatário (pagar as prestações convencionadas, devolver a coisa, se não houver a compra da mesma ou a renovação do contrato); oneroso, havendo vantagens para ambas as partes; comutativo, sendo certas as prestações; por tempo determinado e de execução sucessiva. É, como foi dito, no direito brasileiro; um contrato nominado, regendo-se pelos dispositivos da Lei nº 6.099, de 1974. É, também, um contrato intuitu personae, devendo ser executado pelas partes contratantes sem que haja permissão de serem as mesmas substituídas na relação contratual."

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



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 e 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 (Código 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 tenha ou pretendam ter direitos sobre a coisa; 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 desonerando 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 reconhecidas 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, 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 ao 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.

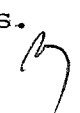
Nos excertos acima procuramos extrair o pensamento exato do ilustre Autor, tal como o exteriorizou na obra citada, inclusive perfilhando, de um modo geral, suas próprias palavras.

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

"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."

ORLANDO GOMES e ARNOLDO WALD não estão sozinhos ' neste 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.

Porém, algumas conclusões a que chegaram comentadores do "leasing", nomeadamente quanto à fixação do valor residual, parecem-me merecedores de certas considerações.



Acórdão nº 101-79.777

A Resolução nº 351, de 17-11-75 (do BACEN), no seu art. 8º, alínea "f", estabelecia o valor residual garantido, ao dispor:

"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;"

Por sua vez, a Resolução nº 980, de 13-12-84, prescreve, em seu art. 9º, alínea "f":

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

E continuou, na alínea "g":

"g) as despesas e os encargos adicionais que ficarem 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."

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."

17

Acórdão nº 101-79.777

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. ' Lê-se nos contratos que se os bens forem vendidos a terceiros, ' por preço inferior ao valor residual garantido, a arrendatária ' pagará a diferença à arrendadora; se vendidos por preço superior, o excesso será entregue à arrendatária.

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 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 capitalizada". (Port. nº 564/78, 2).

Desse custo de aquisição, a mesma Portaria nº 564/78 prevê o 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 me diante a utilização de taxas que levem em conta o tempo de vida útil do bem.

É das regras sobre a depreciação, e está no artigo 12 da Lei nº 6.099/74, "in verbis":

"Art. 12 - Serão admitidas como custo das pessoas jurídicas arrendadoras as contas 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."

O que se "pode esperar" é algo que está por acontecer. Portanto, é estimação feita "a priori", não obstante o tempo de vida útil esteja condicionado a causas físicas (como o uso, o desgaste natural e a ação dos elementos da natureza) e a causas funcionais (como a inadequação e o obsoletismo), que atuam em conjunto.

Tecnologicamente, depreciação é perda de eficiência funcional dos bens. Economicamente, diferença entre valores. Contabilmente, custo amortizado ("Contabilidade Introdutória", Sergio de Iudícibus 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.

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.

Conviria uma breve consideração sobre a adoção de valor residual atribuído na citada Portaria, para significar, em última análise, valor contábil. A meu ver, valor contábil também não deixa de ser um valor atribuído. São notórias as dificuldades para se precisar a significação dos valores adotados nos registros contábeis, nomeadamente a respeito da depreciação. SERGIO IUDÍCIBUS (in "Teoria da Contabilidade", São Paulo, Atlas, 1980, pág. 171) refere manifestação da "American Accounting Association" a respeito dos fatores determinantes da depreciação: "Qualquer declínio no potencial de serviços e outros ativos não correntes deveria ser reconhecido nas contas do período em que tal declínio ocorre ... o potencial de serviços dos ativos pode declinar por causa de ... deterioração física gradual ou abrupta, consumo dos

5.

Acórdão nº 101-79.777

potenciais de serviços através do uso, mesmo que nenhuma mudança física seja aparente, ou deterioração econômica por causa da obsolescência ou de mudança na demanda dos consumidores".

O mesmo Autor acrescenta que "... poderíamos expressar a depreciação simplesmente como a diferença entre o valor de mercado do equipamento no fim e no início do período". Mas adverte que, "nesse caso, estaríamos provavelmente consagrando a avaliação a valores de mercado para a Contabilidade, o que não seria fora de propósito. Restaria verificar se utilizaríamos um valor de entrada ou de realização".

Estas e outras perplexidades, alinhadas pelo Autor, em função dos modelos adotados ou de possível adoção, da sistematicidade ou racionalidade metodológica, explicam, a meu juízo, a referência citada a valor atribuído, ao invés de valor de mercado, de troca, de realização etc. etc.

Seja como for, no estágio em que se encontra a problemática da mensuração e valoração dos ativos, não se pode ir além da noção de um valor que se lhes atribua quando se está no plano do confronto do custo de aquisição com os métodos de depreciação disponíveis.

Isto, contudo, não significa que esses dados não possam ser tomados como referência. Ao contrário, são muitos os casos em que são tomados como ponto de partida, tanto para os efeitos contábeis como financeiros, econômicos, fiscais e outros.

A mesma Portaria nº 564/78 estabeleceu, no item 9:

"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 apropriação pela arrendadora do valor residual garantido, a diferença entre o valor de venda e o valor residual atribuído será computada:



Acórdão nº 101-79.777

- a) como resultado do exercício, se positiva;
- b) como ativo diferido, para amortização no restante de setenta por cento do prazo de vida útil normal do bem, se negativa;

II- no caso de venda a pessoa física ou jurídica não ligada à arrendadora nem à arrendatária por interesse econômico comum, com apropriação pela arrendadora da totalidade do preço de venda, a perda ou o ganho será levada a resultado do exercício."

É evidente que o ato ministerial admitiu distinção entre o valor residual atribuído e o valor residual garantido. Mas também admitiu que qualquer deles poderia superar o outro, na justa medida em que cogita de diferenças positivas ou negativas entre os dois valores.

Temos, assim, que a diferença entre o valor residual garantido e o valor residual atribuído, tanto no caso de exercício da opção de compra, pela arrendatária, como no caso da venda do bem a terceiros, sempre repercutirá nos resultados da empresa 'arrendadora, como ganho ou perda, ainda que não apropriável no exercício em que ocorrer a venda. (Ressalva da alínea "b" do inciso I do item 9 da Portaria).

Vejamos como isso se conjuga com o disposto nos artigos 13 e 14 da Lei nº 6.099/74, "in verbis":

"Art. 13 - Nos casos de operações de vendas de bens que tenha sido objeto de arrendamento mercantil, o saldo não depreciado será admitido como custo para efeito de apuração do lucro tributável pelo imposto de renda.

Art. 14 - Não será dedutível, para fins de apuração do lucro tributável pelo imposto de renda, a diferença a menor entre o valor contábil residual do bem arrendado e o seu preço de venda, quando do exercício da opção de compra."

Do confronto entre os textos da Portaria nº 564/78 e da Lei nº 6.099/74, tiram-se as conclusões a seguir:

- a) casos de não haver opção de compra e consequente venda do bem a pessoa física ou jurídica não ligada à arrendadora nem à arrendatária por interesse econômico comum:

Havendo apropriação pela arrendadora da totalidade do preço de venda, a perda ou o ganho será levado a resultado do exercício. O saldo não depreciado será admitido como custo, para os efeitos fiscais. Abstraindo-se os aspectos de correção monetária, dir-se-ia que haveria ganho ou perda conforme o preço de venda fosse superior ou inferior ao valor contábil residual.

Ora, se nas prestações correspondentes ao contrato de arrendamento mercantil estavam ou não contidos valores a título de recuperação dos custos de aquisição do bem dado em arrendamento, é coisa que muito se afirma e pouco se demonstra.

Com efeito, na sistemática contábil e fiscal que se vem aplicando ao "leasing", as tais parcelas alegadamente embutidas no preço do arrendamento, não repercutem, direta e destacadamente: (a) no valor imobilizado pela arrendadora, inclusive para os efeitos de depreciação, que não é outro se não preço pago à fabricante; (b) no valor residual contábil; (c) no cômputo dos ganhos ou perdas quando da alienação do bem a terceiros; (d) nas prestações recebidas ao longo do arrendamento, tratadas que são, pelo seu total, como receitas da arrendadora pelo fato do contrato de arrendamento.

Além do mais, o arrendatário, que teria pago parte do preço no meio de suas prestações, nada registra a título de pagamento pela aquisição do bem, pois nem o adquire ao final do contrato. Pior ainda, o terceiro que o adquire da arrendadora, imobiliza o preço pago à arrendadora agora alienante, sem nenhuma referência às parcelas do preço que teriam sido pagas pela arrendatária enquanto esta utilizou o bem. Em suma: no contrato de compra e venda entre a arrendadora e o terceiro adquirente do bem, que certamente será pelo preço de mercado em função da data e do valor comercial do bem, a arrendadora - vendedora jamais faz cons

3.

tar (e não teria sentido que o fizesse) algo do tipo: preço de venda: 100; parte paga pela arrendatária X:99. Diferença a ser paga pela adquirente Y:1.

Não é por razão que contraste com o raciocínio ' acima que tanto a Lei nº 6.099/74, como a Portaria nº 564/78, determinam que a arrendadora, ao alienar o bem a terceiros (não ligados à arrendadora e à arrendatária) tome por indicadores, para efeito de apuração do resultado do exercício, simplesmente o valor contábil residual e o preço de venda, sem considerações de qualquer ordem quanto à inserção de parte do preço nas prestações do "leasing".

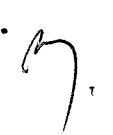
b) Casos de exercício da opção contratual de compra a terceiro com apropriação pela arrendadora do valor residual garantido.

Havendo opção de compra, e seja ela ou não exercida, dois valores são postos em confronto: o valor de venda e o valor residual atribuído.

A rigor, a lei menciona, apenas, valor contábil residual "versus" preço de venda. Todavia, a citada Portaria, com o objetivo de ajustar toda a sistemática extraída da lei às inovações do Decreto-lei nº 1.598/77, consoante menção expressa ' no seu primeiro "considerando", e, possivelmente, levando em conta a Resolução nº 351, de 17-11-75, do BACEN, que introduziu a figura do "valor residual garantido", deslocou o cotejo para valor de venda e valor residual garantido.

(Toma-se, aqui, valor de venda por preço de venda, admitindo-se que houve descuido terminológico na redação da Portaria, no inciso I do item 9, o que já não ocorreu no inciso ' II, acima focalizado).

Conforme já visto, valor residual atribuído significa valor contábil residual estimado, mas que, ao final, é o valor contábil residual.



Então, nas hipóteses ora em exame, se a arrendadora apropriar como receita o valor residual garantido, coisa que dificilmente deixará de fazer, este será, em última análise, o preço de venda, seja porque o que faltar será inteirado pela arrendatária, seja porque o excedente, caso a alienação seja a terceiros, será devolvido à arrendatária.

Então, se a diferença entre o valor residual atribuído (= valor contábil residual) e o preço de venda for positiva, será incorporada ao resultado do exercício; se negativa, será computada no ativo diferido, para amortização no restante de 70% do prazo de vida útil normal do bem.

Também aqui são aplicáveis, por inteiro, as considerações feitas acima, questionando a tese de que parte do preço de aquisição do bem, após o arrendamento, já estava embutido ' nas prestações pagas pela arrendatária à arrendadora. Aliás, com mais pertinência ainda, por inexistente a opção de compra e a solução ser a mesma, quer ela tenha ou não sido exercida.

De maneira que, em contratos de "leasing" como ' aqueles questionados nestes autos, em que o prazo de vida útil dos bens, segundo testemunham as taxas de depreciação aplicáveis, prolonga-se por tempo que se conta em anos após o término do contra-to de "leasing", a fixação de valores residuais garantidos mínimos, de feição puramente simbólica, distancia-se enormemente de toda uma compreensão global e sistemática que se tenha do contrato de "leasing" financeiro, seja este visto sob o prisma de suas ' causas ou motivos, de sua filosofia, seja do ponto de vista da legislação tributária, único aspecto em que o instituto já mereceu tratamento legislativo, no nosso meio.

No plano fiscal, assim como no contábil, vê-se ' que o valor considerado, ao final do contrato, para, havendo alienação do bem, se apurar ganhos ou prejuízos, é o valor contábil ' residual, a que a Portaria nº 564/78, no seu contexto explicitativo, chamou de valor residual atribuído.



Nesse plano nenhuma consideração é feita em torno da idéia de que no valor das prestações do "leasing" estão embutidas parcelas do preço pago ao fabricante, seja a título de recuperação de custos pela arrendadora, seja a título de pagamento de preço de aquisição, pelo arrendatário, caso este exerça a opção de compra. A lei ignora completamente esse aspecto, desde que a ele não se refere, nem expressa nem implicitamente.

No plano, digamos, comercial, e desde que nas prestações de "leasing", o embutimento de parcela do preço de compra não foi provado, nem demonstrado, mas apenas alegado (como só ia acontecer em vários trabalhos doutrinário disponíveis), seria natural que o preço de venda se aproximasse, o máximo possível, do valor de mercado do bem, no estado em que se encontrasse ao findar o contrato de "leasing" e à data da alienação do bem pela arrendadora.

No fim de contas, a arrendatária, durante o contrato, tem direitos e deveres que dele exsurgem, dentre os quais avulta o direito de utilizar o bem e o dever de pagar pela correspondente utilização. A opção de compra é um direito que sequer pode ser utilizado antes do término do contrato, sob pena de descaracterizar o contrato de arrendamento mercantil (Res. nº 980/84 - BACEN - art. 11). Em princípio, a arrendante e a arrendatária nem sabem se a opção vai ser exercida ou não. À arrendatária não interessa pagar algo mais pela utilização do bem com o fito de comprá-lo se ainda não sabe se vai exercer a opção. Se e quanto exercer, aí sim, é que lhe interessa saber sua prestação correspondente ao exercício da opção e à respectiva aquisição.

Logicamente, o famigerado valor residual garantido; que funciona como uma espécie de seguro da remuneração global pretendida pela arrendadora, foge da natureza das coisas quando se divorcia de qualquer dos parâmetros possíveis: (a) o valor residual contábil; ou (b) o valor de mercado do bem à época da alienação pela arrendadora. O preço que fuja acentuadamente a qualquer desses valores, para se fixar em percentagens ínfimas ou desprezíveis, afronta a essência do "leasing" financeiro, a sua filosofia, as suas causas, os motivos, a sua natureza, enfim descarac

7.

terizando-o de maneira irremediável.

Ora, não basta ressaltar as características, a essência, os objetivos dos contratos de "leasing", destacando sua principal razão de ser, qual seja a de proporcionar a utilização de bens sem a contrapartida da correspondente inversão de capital pelo usuário. É imperioso que as cláusulas contratuais, o seu conteúdo, observem a natureza e as características desse contrato, sob pena de pelo "nomen iuris" de "leasing", ou de arrendamento mercantil, ajustar-se coisa diversa.

Argumenta-se que a legislação relativa ao "leasing" não fixou regras obrigatórias para a distribuição equânime dos valores das prestações ao longo do prazo contratual.

O argumento é falacioso. Nenhuma lei das que regulam os contratos nominados, cujos pagamentos se sucedem no tempo, cuida especificamente da fixação das parcelas, a não ser, como nos contratos, raros, em que se devam observar princípios ou normas de ordem pública.

Isso não significa que devam ser inobservados critérios consentâneos com a natureza e as características de cada contrato.

Evidentemente, a dedutibilidade dos pagamentos feitos pelos arrendatários, no "leasing", não está sujeita a uma absoluta linearidade das prestações. Admite-se certa progressividade ou regressividade em função das condições do bem arrendado. Não o descompasso apresentado nos contratos focalizados nestes autos, exemplo antológico de burla dos fundamentos do "leasing" financeiro.

INDENIZAÇÕES CONTRATUAIS

A recorrente sustenta a lisura do seu proceder invocando a Cláusula 15ª do seu contrato de constituição, onde se lê:



Acórdão nº 101-79.777

"CLÁUSULA 15ª - A EMBRACAL se responsabiliza' pelas vendas ou intermediações de venda do pó calcário agrícola de suas ASSOCIADAS, segundo as condições contratuais ora avençadas, mas desde que o produto tenha sido entregue DEN—TRO DE PADRÃO e o faturamento executado con—forme suas normas gerais e dos respectivos Pe—didos de Compra.

§ ÚNICO - Vendas não saldadas pelos comprado—res que não honrem duplicatas ou cheques emi—tidos, serão ressarcidas pela EMBRACAL às AS—SOCIADAS, mediante o endosso dos títulos já protestados, e no prazo de até 120 dias da da—ta de seu vencimento."

Sustenta a fiscalização, mormente na Informação' de fls. 745/749: quando terceiros deixam de honrar seus títulos,' ou mesmo quando são devolvidos cheques por falta de fundos, ao in—vês de a associada da autuada utilizar todos os meios legais para receber seus créditos, simplesmente entrega os títulos à recorrente que de imediato a reembolsa, lançando estes dispêndios como despe—sa do exercício.

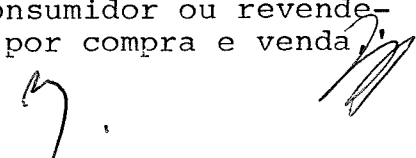
Conclui que se trata de mera liberalidade. Pois, os títulos não lhe pertencem, de modo que nem à Provisão para Cré—ditos de Liquidação Duvidosa pode recorrer. Aliás, só as associa—das poderiam recorrer a tal provisão.

Voltemos aos contratos:

Desde logo cabe ressaltar que a Cláusula 15ª, acima transcrita nada tem a ver, seja quanto à forma seja quanto ao con—teúdo, com o teor da Cláusula 15ª do contrato de constituição da EMBRACAL, juntado por cópia a fls. 15/22.

Na verdade, a referida Cláusula 15ª integra o Contrato de Compra e Venda e/ou Intermediação de Vendas, celebra—do em 18-12-86 (aprimorando contratos anteriores), entre a recor—rente e suas associadas, cujo objeto era:

"Cláusula 1ª - O objetivo deste instrumento é a colocação no mercado consumidor ou revende—dor, interno ou externo, por compra e venda,



e/ou intermediação na venda e compra, por parte da EMBRACAL, de toda a produção de pó calcário agrícola simplesmente moído, ou calcinado e moído, das indústrias que firmam este contrato, de acordo com as exigências legais e necessidades do referido mercado."

Depois de estabelecer as condições referentes às cotas de calcário de cada associada, a cláusula 9ª dispõe:

"CLÁUSULA 9ª - As ASSOCIADAS reconhecem a EMBRACAL como única e exclusiva vendedora e compradora de seu produto, bem como lhe concedem a faculdade de única indicadora ou mediadora na venda de pó calcário agrícola de sua fabricação ou propriedade."

Nos casos de vendas diretamente efetuadas por qualquer associada o pedido será submetido à EMBRACAL para que esta designe, a seu critério de que local será retirado o pó calcário (Cl. 10ª).

A recorrente é remunerada mediante comissões (Cl. 21ª).

De tudo isso e do que mais se contém no referido contrato, resultou-me o convencimento de que a razão está com a contribuinte.

Esse contrato é atípico e um tanto complexo.

Tem aspectos de representação comercial, de comissão mercantil (com implícita cláusula "del credere") e de cooperativa.

Tais ressarcimentos estão perfeitamente inseridos no contexto do contrato, e resultam de inatacáveis obrigações contratuais.

Dou provimento a este item.

AUMENTO DE CAPITAL

Destaca a fiscalização que:

a) a Ata da Assembléia Geral de Quotistas, realizada em 11-06-87, consigna que o aumento de capital, no montante' de Cz\$ 7.667.000,00, foi realizado em moeda corrente;

b) os recibos de integralização das quotas mencionam claramente que a integralização foi efetuada em moeda corrente;

c) durante a fiscalização a contribuinte, intimada a comprovar a origem e a efetiva entrega dos Cz\$ 7.667.000,00, respondeu: "efetivamente, o aumento de capital, em questão, foi integralizado em forma de moeda corrente (...) a hipótese, ou a presunção de que tal aumento, na prática foi em mercadorias, é fundamentalmente duvidável, haja visto, que a transferência de nossos registros, de forma idônea não assim a registrou". (Sic).

d) se a recorrente assim se manifestou durante a ação fiscalizadora, como pretende fazer crer, na posterior impugnação, que o aumento deu-se em dinheiro proveniente de calcário ' que as sócias lhe entregaram para venda?

Estes e outros aspectos foram questionados pela fiscalização e endossados pelo julgador monocrático.

Penso, todavia, que o fisco não se deteve no exame criterioso dos documentos trazidos à colação a fls. 487/664.

Tais documentos, que nem mereceram maiores considerações na decisão recorrida, laboram fortemente em apoio dos argumentos da defendente.

É muita coisa para ser forjada e desprezada.

Certo que nem o expediente utilizado para promover a obtenção dos recursos para o aumento do capital, junto às associadas que se interessaram pela subscrição do capital, nem os

7.

Acórdão nº 101-79.777

controles físicos do calcário recebido e vendido, são inteiramente confiáveis.

De algum modo a própria contribuinte admitiu as deficiências de seus controles a respeito.

01 X Porém, se tivesse havido omissão de receitas depois trazidas à superfície pelo aumento de capital, como soi acontecer nos suprimientos fictícios, ficaria no mínimo intrigante o fato de algumas associadas, consultadas por escrito, também terem respondido por escrito que não se interessavam pela subscrição do aumento de capital a que tinham direito.

Depois, quando os aumentos de capital são subscritos e integralizados por sócios pessoas jurídicas, a investigação da origem e da entrega dos recursos tem maiores possibilidades, para os próprios agentes do fisco, mediante consulta dos assentamentos das supridoras.

Creio que a ação fiscal, neste particular, não esgotou as possibilidades de pesquisa da verdade material.

Por isso, dou provimento a este item.

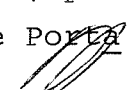
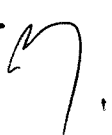
ASSESSORIA AO C.P.D.

Também aqui restou que a razão está com a contribuinte. Os documentos por ela trazidos à colação permitem a formação do convencimento de que os serviços de assessoria foram contratados e prestados.

Dou provimento a este item.

DOAÇÃO À UNIMEP

A tese da fiscalização é o de inobservância, pela contribuinte, dos requisitos do art. 242, V, do RIR/80 e Portaria nº 88/76.



Acórdão nº 101-79.777

A contribuinte juntou, além do recibo de Associação Desportiva da Universidade Metodista de Piracicaba (fls. 327), Atestado de filiação dessa entidade à Federação Paulista de Basketball.

Realmente, a contribuinte parece não ter atentado para as normas legais apontadas acima.

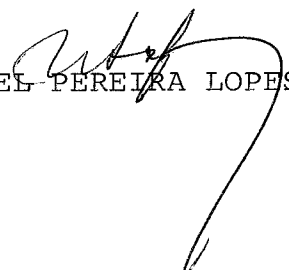
Pois, dos comprovantes que trouxe à colação, apenas o recibo de fls. 327 indica que a recebedora está filiada às Federações Paulistas de atletismo, basquetebol e levantamento de peso. Porém, faltaram as certidões fornecidas pelas Federações Desportivas competentes, anualmente renovadas, comprovando a prática dos três esportes olímpicos.

Essa exigência está claramente expressa na Portaria nº 88/76.

Por isso, mantenho a tributação, neste item.

As demais matérias não foram abordadas pela contribuinte.

Nessas condições, dou provimento, em parte, ao recurso, para excluir da tributação as importâncias de Cz\$. . . 65.824,14 e Cz\$ 8.672.350,32, nos exercícios de 1987 e 1988, respectivamente.


URGEL PEREIRA LOPES - RELATOR 