



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº: 10650.000540/92-93
RECURSO Nº: 104.666
RECORRENTE: ELETROCERÂMICA IND. DE MATERIAL ELÉTRICO LTDA
RECORRIDA: DRF EM UBERABA/MG
SESSÃO DE: 10 DE AGOSTO DE 1993
ACÓRDÃO Nº: 107-0.525

ARRENDAMENTO MERCANTIL - DESVIRTUAMENTO DO CONTRATO - CARACTERIZAÇÃO DA OPERAÇÃO INDEDUTIBILIDADE DAS PRESTAÇÕES PAGAS - A concentração do valor de prestações no início do contrato, aliada, ainda, ao valor residual simbólico na liquidação do contrato e ao seu prazo mínimo de vigência, em descompasso com a vida útil do bem, desvirtua a essência do contrato de leasing e dos princípios em que assenta, convertendo-o, na realidade, um contrato de compra e venda a prazo. Indedutíveis, consequentemente, as prestações pagas a título de arrendamento mercantil

DIREITO À FORMAÇÃO DE RESERVA OCULTA NO P.L. E AOS EFEITOS DA DEPRECIÇÃO - ADMISSIBILIDADE - O ajuste do lucro líquido em função da ativação de bens ou valores, lançados indevidamente em resultados, com os efeitos, inclusive, da correção monetária, autoriza o contribuinte a formar, no patrimônio líquido, a reserva oculta gerando, a partir do exercício financeiro subsequente, o diferencial de correção monetária, bem como a considerar, no cálculo do quantum tributável, as parcelas de depreciação dos bens ativados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ELETROCERÂMICA INDÚSTRIA DE MATERIAL ELÉTRICO LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para reconhecer os efeitos da depreciação e formação da reserva oculta no patrimônio líquido a partir do período-base de 1988. Vencidos os Conselheiros Natanael Martins e Eduardo Obino Cirne Lima que davam provimento integral. Designada relatora do voto vencedor a Conselheira Mariangela Reis Varisco.


RAFAEL GARCIA CALDERON BARRANCO
PRESIDENTE


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
RELATORA DESIGNADA "AD HOC"



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº 10650.000540/92-93
Recurso nº 104.666
Acórdão nº 107-0.525

FORMALIZADO EM: 18 OUT 1996

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro Jonas Francisco de Oliveira. Ausentes justificadamente os Conselheiros Maximino Sotero de Abreu, Dicler de Assunção e Darse Arimatea Ferreira Lima.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10650/000.540/92-93
ACÓRDÃO Nº. : 107-0.525

Participou, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros MAXIMINO SOTERO DE ABREU, DÍCLER DE ASSUNÇÃO e DARSE ARIMATEA FERREIRA LIMA.



RELATÓRIO

ELETROCERÂMICA INDÚSTRIA DE MATERIAL ELÉTRICO LTDA, pessoa jurídica já qualificada nos autos, recorre a este Conselho, da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Uberaba/MG, que julgou procedente a exigência fiscal formalizada no Auto de Infração de 02/04; segundo a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, foi efetuada a glosa de despesas registradas a título de contraprestações de arrendamento mercantil, nos valores abaixo, tendo em vista que os contratos que amparam citadas operações, foram celebrados em desacordo com o que estabelece a Lei nº 6.099/74, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.132/83, em função da fixação de um valor residual simbólico dos bens, tornando irrefutável a ocorrência de uma operação de compra e venda a prazo:

Exerc. de 1988 - Per.base 1987= CZ\$ 2.622.256,00

Exerc. de 1989 - Per.base 1988= CZ\$ 15.351.694,00

Exerc. de 1990 - Per.base 1989= NCZ\$ 58.296,00

Exerc. de 1991 - Per.base 1990= CR\$ 4.394.041,00

A infração foi enquadrada no artigo 11 da Lei nº 6.099/74, e artigo 235 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980 (RIR/80).

Inconformada com a autuação, a empresa, por intermédio de seu procurador, ingressou tempestivamente com a impugnação de fls. 175/195, instruída com a documentação de fls. 196/266, onde contesta o feito fiscal, com base nas alegações dessa forma sintetizadas na decisão de primeiro grau:

"... as operações de arrendamento mercantil realizadas ao longo dos períodos fiscalizados, foram feitas de acordo com a legislação que rege a matéria, a Lei nº 6.099/74 e a Lei nº 7.132/84. (sic).

Assim, não admite a afirmação do agente fiscal, de que as operações são de compra e venda, simplesmente porque as arrendadoras (vendedoras) fixaram previamente nos contratos, valores residuais simbólicos como opção de compra dos bens.

Segundo ele, nenhum dispositivo da Lei 6.099/74, dá guarida ao raciocínio do fiscal, mesmo porque, o seu artigo 15, parágrafo único, prevê a opção de compra, porém, não faz qualquer restrição ao preço.

Sobre a validade do valor residual como dedução, cita algumas ementas de acórdãos do Tribunal Regional Federal proferidas em apelações cíveis.

Por outro lado, segundo a defesa, aceitando-se a descaracterização dos contratos de arrendamento, hipótese que admite apenas para argumentar, torna-se obrigatório, por força da lógica, efetuar a depreciação dos bens e considerá-la como custo, além de efetuar-se a



correção monetária dos lucros advindos das glosas e dos saldos credores de correção monetária (Patrimônio Líquido), o que gerará saldo devedor de correção monetária, portanto, custos.

Alega, ainda, que o lançamento fere o princípio da legalidade tributária, e que não teria ocorrido o fato gerador do imposto pois a glosa das despesas de arrendamento não foi fundamentada em dispositivo legal."

Em cumprimento ao disposto no artigo 19 do Decreto nº 70.235/72, a impugnação foi apreciada pelo autor do feito que, em informação de fls. 268, propôs a manutenção integral da exigência.

A decisão da autoridade julgadora de primeira instância, proferida às fls. 270/272, manteve o lançamento com base nos seguintes fundamentos:

1. A fixação do valor residual do bem, meramente simbólico, afasta a possibilidade da arrendatária restituir o bem ou renovar o contrato, o que caracteriza uma operação de compra e venda a prazo, revestida de um formalismo jurídico enganoso, contrariando o objetivo da lei de regência do "leasing", qual seja, o de incentivar a liberação de capital de giro para a empresa.

2. Os contratos de arrendamento mercantil celebrados pela autuada, buscou uma economia ilegal de tributo, por diminuir o prazo que a lei concede para apropriação das despesas de depreciação dos bens, com as implicações no resultado da conta de correção monetária.

3. Improcedem os pleitos da impugnante, quanto ao reconhecimento da depreciação dos bens ativáveis, bem como, da correção monetária dos lucros advindos das glosas e dos saldos credores de correção monetária, uma vez que, no presente caso, o autor do feito, simplesmente glosou as despesas com as contraprestações do "leasing" registradas pela contribuinte, não procedendo a imobilização dos bens; dessa forma, não há que se falar em correção monetária e/ou depreciação dos mesmos.

Cientificada da decisão retro, em 13.11.92, conforme Aviso de Recebimento afixado às fls. 274, a empresa interpôs recurso voluntário a este Conselho, em 15.12.92, juntado ao processo, às fls. 276/283, instruído com os documentos de fls. 284 a 294, onde reitera as alegações constantes da impugnação apresentada em primeira instância, sob o título "Os Contratos de Arrendamento Mercantil"(fls. 04/17 - fls. 178 a 191 do processo), pelas quais afirma haver demonstrado e comprovado como era formado o valor residual nos contratos de arrendamento celebrados entre 10.11.78 e 29.07.84 e que, após essa data, tais normas procedimentais destinavam-se às arrendadoras e se consubstanciavam nas Portarias nº 564/78 e 140/84; acrescenta a Recorrente, que citadas regras - que dizem respeito à formação do valor pago pelos arrendatários, às arrendadoras, à subdivisão desse valor e ao respectivo tratamento tributário - que também são aplicáveis, no que couber, aos arrendatários, tornam válido e legal o procedimento dos contratantes, na fixação do valor residual, não tendo sido refutadas pela Decisão ora recorrida, que não chegou a apreciá-las, o que a torna nula.



A seguir, reproduz a Suplicante seus argumentos já esposados na instância inferior, quanto à ofensa do procedimento fiscal ao Princípio da Legalidade Tributária e à inoccorrência de fato gerador do tributo, em função da glosa das despesas de arrendamento não haver sido fundamentada em dispositivo legal, o que invalida o lançamento; diante do exposto, espera que este Colegiado dê total provimento ao recurso, determinando a improcedência da exigência.

É o relatório.



VOTO VENCEDOR

Conselheira Maria Ilca Castro Lemos Diniz - Relatora "AD HOC"

Não obstante a brilhante argumentação com que foi agraciada esta Câmara pelo Ilustre Conselheiro e Relator Natanael Martins, que dava provimento ao recurso, reconhecendo a validade do contrato de arrendamento mercantil pactuado, não vejo como poder acompanhá-lo.

Com efeito, a exemplo do que vem sendo decidido majoritariamente nesta Casa, entendo que relativamente à questão fulcral, descaracterização dos contratos de arrendamento mercantil, andaram bem as autoridades de fiscalização e julgadora.

Esta mesma Câmara, por meio do Acórdão nº 107-0.207, relator o eminente Conselheiro Maximino Sotero de Abreu, já se pronunciou na mesma linha que vem se pautando a jurisprudência majoritária, deste colegiado, razão pela qual, para sustentar o meu entendimento, peço vênica para fazer minha as suas palavras:

"A meu ver, a afirmação da recorrente de que inexiste na legislação citada qualquer dispositivo legal estabelecendo um valor mínimo para as contra-prestações devidas pelo arrendatário, no caso de operações internas de arrendamento mercantil, não está totalmente despropositada.

De fato, não existe textualmente, na legislação que introduziu o arrendamento mercantil dentre as operações financeiras, tais condicionantes. Tanto quanto e verdade, também, que a mesma legislação atribui o controle e a fiscalização das mencionadas operações ao Banco Central do Brasil (art. 7º da Lei nº 6.099/74).

O diploma legal acima mencionado assim se define:

"Art. 7º - Todas as operações de arrendamento mercantil subordinam-se ao controle e fiscalização do Banco Central do Brasil, segundo normas estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional, a elas se aplicando, no que couber, as disposições da Lei nº 4.595, de 31.12.64, e legislação posterior relativa ao Sistema Financeiro Nacional."

Com bem se vê, é perfeitamente compreensível, à prima facie, que se eleja o Banco Central do Brasil como o órgão legalmente competente para decidir sobre cláusulas e estipulações, quanto à sua aceitabilidade perante a legislação do arrendamento mercantil e, por extensão, quanto à legislação tributária.

Mas não é simples assim.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº 10650.000540/92-93

Recurso nº 104.666

Acórdão nº 107-0.525

A Lei nº 6.099/74, quanto submete as operações de arrendamento mercantil ao controle e fiscalização do BACEN, o faz de forma inquestionável na medida em que, por definição legal, se tratam de operações financeiras, e que, pela mesma razão, devem estar institucionalmente subordinadas àquele Órgão.

São atividades nitidamente qualificadas como de fiscalização bancária, contempladas na Lei 6.099/74, por exemplo: a) exame da habilitação das partes e o objeto do contrato (art. 1º, parágrafo único); b) impedimentos (art. 2º e parágrafos); c) normas procedimentais (arts. 3º e 4º); d) essencialidades formais e de conteúdo (art. 5º e parágrafos).

Entretanto, os artigos 11 a 15 e seus parágrafos, da mesma lei, ditam claramente normas que implicam em acompanhamento e, até, em intervenção por parte da Receita Federal nos negócios de leasing, vez que tratam de consequências advindas das condições e cláusulas estipuladas pelas partes contratantes, que podem perturbar o equilíbrio conferido pela lei ao contrato de arrendamento mercantil, em prejuízo dos resultados das empresas envolvidas, no que tange à tributação de resultados pela legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

Um estudo sério e responsável da legislação exige aprofundamento abrangente e harmonioso de todo o ordenamento jurídico.

A Lei nº 4.506/64, com dispositivos em plena vigência, define os contornos, o modelo, os limites de aceitabilidade dos custos e despesas operacionais, para fins do alcance tributário, sendo o art. 47, e parágrafos (art. 191 e parágrafos, do RIR/80), o paradigma legal dessa tipificação.

Não é demais transcrever-se a norma acima referida, tal como foi regulamentada no RIR/80, nas Disposições Gerais dos CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS:

"Art. 191 - São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506/64, art. 47).

Parágrafo 1º - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506/64, art. 47, parágrafo 1º).

Parágrafo 2º - As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506/64, art. 47, parágrafo 2º."

Vê-se daí, ao contrário do pensamento e da atitude da recorrente, que existe um comando normativo que restringe, que limita a liberdade do empresário, no seu poder



decisório acerca do tipo, da necessidade ou essencialidade dos custos e despesas introduzidos nos seus resultados contábeis.

Também - não é dispiciendo lembrar - com o advento do Decreto-lei nº 1.598/77, que adaptou na legislação tributária as modificações introduzidas na legislação comercial pela Lei nº 6.404/76, foram implementadas normas rígidas, e alteradas outras, no direito objetivo voltado para a tributação do imposto de renda das pessoas jurídicas.

É o caso, como exemplos bem significativos para a matéria que aqui se discute, dos seguintes artigos do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 85.450/80:

- Arts. 154, 171, 387 e 388, com respectivos incisos, alíneas e parágrafos, que criam e definem a composição do Lucro Real, impõem a obrigatoriedade do regime de competência na sua determinação em cada período-base de tributação; definem a inexatidão quanto ao período-base de escrituração como fundamento para lançamento do imposto; e tratam dos casos de adições e de exclusões ao lucro líquido para apuração do lucro real (DL-1598/77, art. 6º, parágrafos 2º, 3º, 4º e 5º).

- Art. 157, que trata do dever de manter a escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (DL-1598/77, art. 7º).

- Arts. 164, 173 e 174, que tratam, o primeiro, do LALUR-Livro de Apuração do Lucro Real, com a finalidade primordial de registrar os ajustes do lucro líquido do exercício - para definir a base de cálculo do tributo; e os últimos, disciplinando o modus faciendi na apuração do lucro real por parte do contribuinte, com a submissão expressa desses procedimentos à revisão por parte da autoridade tributária (DL-1598/77, art. 8º, I e parágrafo 1º, e art. 9º).

Entende-se assim que o artigo 7º da Lei nº 6.099/74, submeteu ao Banco Central do Brasil o controle e fiscalização (fiscalização bancária, como operação financeira que é, por definição legal) dos contratos de leasing, sob o aspecto formal (arts. 1º ao 5º da Lei), enquanto que a legislação tributária (regulamentada pelo Decreto nº 85.450/80 e legislação posterior) submete à Receita Federal a fiscalização sobre as consequências desses mesmos contratos, para fins de apuração do lucro sujeito à tributação.

É importante observar o que dispõe o artigo 11 da citada lei (Lei nº 6.099/74), em que se escuda a recorrente

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

É importante, repito, que se analise a expressão usada pelo legislador: "Serão consideradas como custo ou despesas operacional da pessoa jurídica arrendatária..." (o grito não é do original). Não se vê no texto uma determinação no sentido de que seja peremptório o tratamento de CUSTO ou DESPESA OPERACIONAL.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo n° 10650.000540/92-93
Recurso n° 104.666
Acórdão n° 107-0.525

Segundo Aurélio (Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa - 2a. Edição), a expressão consideradas como significa "tidas em conta de", "reputadas".

Ora, tendo em vista a rigidez da legislação tributária no tocante ao enquadramento como custos ou despesas operacionais, para fins tributários (Lei n° 4.506/64, art. 47 e parágrafos), e diante do novo instrumento jurídico - o contrato nominado de arrendamento mercantil ou leasing - que pelas suas peculiaridades (misto de aluguel e contrato de compra e venda a prazo) dificilmente se enquadraria nos moldes ou nas características impostas pela citada lei, de necessidade, usualidade ou normalidade, com relação às transações, operações ou atividades da empresa, o legislador, ao redigir a Lei 6.099/74, permitiu, através do seu artigo 11, que as contraprestações pagas ou creditadas por força desses novos contratos pudessem ser consideradas como, tidas em conta de, ou reputadas, como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária.

E não se diga que não haveria necessidade dessa disposição contida no art. 11, acima transcrito, se não foram para considerar dedutíveis os pagamentos ou créditos das contraprestações pagas pela arrendatária.

.....
O presente caso não deixa de ser uma repetição, exatamente como está sobejamente tratado pela jurisprudência firmada neste Conselho, e até em recente julgado desta Câmara, dando guarida à tese do fisco e que foi incorporada pela decisão ora recorrida. (cite-se, por exemplo, os Acórdãos n°s 105-3.192/89, 105-2.645/88, 105-2.716/88, 101-77.681/88 e 103-8.311/88).

Igualmente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais tem julgados, dentro da mesma linha de raciocínio, como, por exemplo, os Acórdão CSRF/01-0.844 e CSRF/01-929 a 933/89.

Não vejo motivos ou razões para não acompanhar o pensamento da Casa, inclusive por considerar o procedimento da recorrente uma forma abusiva do uso do Direito".

Porém na linha das reiteradas decisões que vem sendo proferidas neste Conselho, se é certo e justo que o lucro líquido, para efeitos de tributação pelo IRPJ, deva ser recomposto quando bens ativo (ou custo relativo a bens de ativo) são lançados indevidamente em resultados, é igualmente certo e justo que ao contribuinte sejam concedidos os efeitos que a depreciação dos bens e a formação de reserva oculta (esta a partir do exercício financeiro subsequente) acarretam no cálculo da matéria tributável.

Por tudo isso, conheço do recurso interposto para, no mérito, dar-lhe provimento parcial, reconhecendo-se à recorrente, no cálculo da matéria tributável, o direito aos efeitos da depreciação dos bens ativados e da reserva oculta formada no patrimônio líquido.

É como voto.

Maria Ilca Castro Lemos Diniz
Maria Ilca Castro Lemos Diniz - Relatora "AD HOC"



DECLARAÇÃO DE VOTO VENCIDO

Conselheiro Natanael Martins - Relator

O Recurso é tempestivo. Dele, portanto, tomo conhecimento.

A questão posta à nossa apreciação diz respeito a descaracterização de contrato(s) de arrendamento(s) mercantil(is), com fundamento nos seguintes fatos:

a) prazo(s) do contrato(s) ser(em) inferior(es) à expectativa do tempo de vida útil do(s) bem(ns);

b) valor(res) residual(ais) irrisório(s);

c) concentração do valor(es) do(s) contrato(s) nas primeiras prestações que fêz com que a operação(ões) fosse(m) considerada(s) como de compra e venda a prazo, sujeitando-se ao que dispõe o art. 235 e seus §§, do RIR/180.

O Conselho de Contribuintes, de maneira praticamente uniforme, vem entendendo que a ocorrência dos fatos acima descritos realmente descaracterizam o contrato de arrendamento mercantil, já que restaria desvirtuado a essência do contrato de leasing e dos princípios em que se assenta.

No entanto, não obstante compartilharmos do entendimento desta Câmara quanto as consequências tributárias advindas da ativação "ex officio" de bens (razão pela qual, relativamente a estes pontos, nos louvamos no voto da Relatora designada), quanto à questão essencial em debate, - a descon sideração de contratos de arrendamento mercantil - com a devida vênia, ousamos discordar da orientação, já que esta, substancialmente, repousa na interpretação econômica dos atos praticados ou, dizem alguns, na teoria da prevalência do conteúdo sobre a forma, de sorte a afastar o abuso à forma do direito.

Discordamos porque não aceitamos em nosso ordenamento jurídico, onde paira sobranceiro o princípio da estrita legalidade, a possibilidade da aplicação dessas duas teorias (métodos interpretativos).

É o que procuraremos demonstrar.

A denominada interpretação econômica ou consideração econômica do direito tributário, que teve como inspirador Eno Becker, repousa na idéia de que o direito tributário, ao fazer referência a institutos, conceitos e formas de direito privado, não deveria ser interpretado à luz desses institutos conceitos e formas, mas sim em função do fato econômico que estaria subjacente ao fato jurídico, ou de efeitos econômicos decorrentes do fato jurídico.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n° 10650.000540/92-93

Recurso n° 104.666

Acórdão n° 107-0.525

Entre nós, Amílcar de Araújo Falcão foi um entusiástico defensor da teoria da interpretação econômica, não obstante entender que esta somente poderia ser utilizada quando o contribuinte cometesse um abuso de forma jurídica. Aliás, Amílcar chega a admitir, ainda, uma chamada "interpretatio abrogans", com o fim de autorizar-se o intérprete a superar a norma legislativa, para dar-lhe sentido que corrigisse eventuais desrespeitos aos ditames da Justiça". (Fato gerador da Obrigação Tributária, Ed. RT, 4a. Ed., págs. 71/76).

No contraponto dessa corrente doutrinária (hoje, felizmente, inexpressiva ou inexistente), Antonio Roberto Sampaio Dória, em seu clássico Elisão e Evasão Fiscal, assevera:

"Primeiramente, a estrita legalidade dos tributos é cânone de natureza constitucional (CF, art. 153, § 29). Ora, se o legislador prefere, para instituir a tributação, a terminologia jurídico-formal à indicação do conteúdo econômico, como pode o aplicador da lei, salvo se se transmudar em seu autor, inverter tal prioridade? Hensel, escrevendo, aliás, sobre o sistema onde se originou essa teoria de livre indagação do direito, feriu percucientemente aquele aspecto: "Neppure una violazione di una legge imperativa se verifica, in generale, nell'elusione dell'imposta. Il comando - tu devi pagare delle imposte - è sempre condizionato dalla frase: se tu realizzi la fattispecie legale (non: se tu miri ad un determinato effecto economico!)". (grifamos)

"Além disso, inexistente no plano da legislação ordinária do Brasil preceito equivalente ao do Código Alemão (admitida fosse, para argumentar, a constitucionalidade de tal dispositivo em face do aludido art. 153, § 29, da CF). O único dispositivo de direito positivo, cuja inspiração se pode filiar à doutrina germânica em exame, é o art. 109, do CTN ao estatuir: "Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários". (José Buskratsky, Editora, 2a. Edição, pags. 96/97).

Luciano Amaro, (Interpretação e Integração da Lei Tributária, artigo inédito em vias de publicação na revista CEFIR), que também não admite a chamada interpretação econômica do direito tributário, ao contrário de Dória, não aceita que sequer o artigo 109 do CTN possa ser invocado pelos adeptos daquela teoria,

Ouçamo-lo:

"Já se aventou a possibilidade de invocar-se o próprio art. 109 do CTN (que examinamos acima) para justificar a interpretação econômica do direito tributário brasileiro. Segundo essa visão, o artigo estaria permitindo que os efeitos tributários dos institutos de direito privado pudessem ser pesquisados pelo intérprete sem ater-se à forma jurídica adotada.

Parece-nos que a interpretação econômica, sobre chocar-se com vários outros preceitos, da constituição ou do próprio Código, também não encontra respaldo nesse dispositivo.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n° 10650.000540/92-93

Recurso n° 104.666

Acórdão n° 107-0.525

Já vimos que o art. 109 timbra em dizer que os institutos de direito privado (quando referidos pela lei tributária, obviamente) não se modificam. Pelo contrário, sua definição, conteúdo e alcance são pesquisados de acordo com os princípios de direito privado, vale dizer, uma compra e venda, embora mencionada em lei tributária, é identificada como tal de acordo com os princípios de direito privado; em suma, continua sendo compra e venda também para o direito tributário; e o que não é compra e venda não passa a sê-lo no campo fiscal.

Ora, esse artigo não pode estar querendo dizer que o intérprete da lei tributária seja obrigado a utilizar os princípios do direito privado para pesquisar a definição, o conteúdo e o alcance de certo instituto de direito privado (p. ex., a compra e venda) para, concluído esse trabalho, atirá-lo ao lixo. Tal pesquisa seria inútil para efeitos tributários, sob o argumento de que, para apreender esses efeitos, o intérprete estaria livre para buscar outra definição, outro conteúdo e outro alcance da compra e venda, que não fossem os do direito privado, mas sim aqueles que, à vista da manifestação de capacidade contributiva, devessem ser "economicamente" considerados como compra e venda. E graças a esse criativo labor econômico-hermenêutico, a referência que a lei tivesse feito à compra e venda, seria entendida como abrangente de qualquer outro negócio jurídico que, economicamente, revelasse igual capacidade contributiva.

Nesse nível de lucubrações, se uma empresa mantiver uma edificação para abrigar sua linha de produção industrial de calçados, o intérprete poderia sustentar que, a cada par de sandálias que a empresa vendesse, seria devido o imposto de transmissão imobiliária, pois, economicamente, todos sabem que, no preço do produto vendido, está incluída parcela correspondente ao custo da edificação (encargo de depreciação), de modo que, ao longo da vida útil da construção fabril, estaria sendo economicamente vendida pelo industrial.

Ora, não é isso o que determina o art. 109. Esse dispositivo manda que a identificação do instituto do direito privado seja feita à vista dos princípios de direito privado e é assim configurado no seu setor de origem que o instituto adentra o direito tributário. Obviamente, os efeitos tributários, p. ex., da compra e venda serão determinados pelo direito tributário, e não pelo direito privado. E ninguém nega ao direito tributário a prerrogativa de dar efeitos iguais para outros institutos de direito privado (p. ex., pode a lei dar, para fins tributários, à doação, ao aporte na integralização de capital, etc., os efeitos da compra e venda). Mas é a lei tributária que (se quiser) deve dá-los, e não o intérprete. (grifamos)

Após ter concluído que somente o legislador pode criar a norma de tributação, arremata Luciano Amaro:

"Não nos parece, portanto, que o aplicador da lei tributária esteja autorizado a transfigurar o instituto de direito privado, nem se lhe permite ignorar o instituto, e substituí-lo por outro, a pretexto de que este produza maiores (ou menores, o problema é o mesmo) efeitos fiscais. Assim, p. ex., se a incidência fiscal é menos onerosa na alienação do que na doação ou na transmissão "mortis causa", o fisco não



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10650.000540/92-93

Recurso nº 104.666

Acórdão nº 107-0.525

pode, diante da venda de imóvel pelo pai ao próprio filho, alegar que, para efeitos tributários, a operação deve ser considerada como doação, sob o pretexto de que o pai é idoso e enfermo, e o filho é herdeiro necessário do preço de venda. Nem pode a fiscalização do imposto de renda, caso o pai doe o imóvel ao filho, que, posteriormente, venha a aliená-lo, alegar que o pai é que vendeu o imóvel, doando o produto da venda ao filho (situação que, fiscalmente, seria mais onerosa, sob o ângulo da legislação do imposto de renda), alegando que economicamente, as duas situações se equivalham. Inversamente, também não pode o indivíduo que tenha vendido imóvel ao filho pretender a não incidência do imposto de renda, a pretexto de que, sendo o filho herdeiro necessário, a operação deveria, fiscalmente, ter o tratamento de uma sucessão "causa mortis", na qual inexistiria a incidência daquele tributo.

Em suma, a consideração do conteúdo econômico subjacente não permite transfigurar o negócio jurídico privado. Caso contrário, seria letra morta a solene afirmação contida no artigo comentado, em sua primeira parte, já que o intérprete, embora obrigado a pesquisar a definição, o conteúdo e o alcance ditados pelo direito privado, não estaria obrigado a respeitar o resultado de sua pesquisa, que, nessa perspectiva, teria sido feita por mero deleite.

Ademais, se o intérprete pudesse pesquisar o conteúdo econômico deste ou daquele negócio, para, à vista de sua similitude com o conteúdo econômico de outro negócio, estender para o primeiro a regra de incidência do segundo, o fato gerador do tributo deixaria de corresponder à previsão abstrata posta na lei (princípio da reserva de lei); o campo estaria aberto para a criação de tributo por analogia (já que a "razão econômica" seria a mesma nas duas hipóteses), assim como para a aplicação de isenção por analogia (sempre a pretexto de que, onde o conteúdo econômico fosse o mesmo, a norma a aplicar seria também a mesma).

A interpretação do art. 109 do CTN não pode fazer-se contra a própria letra do dispositivo e com sacrifício do princípio da legalidade, do princípio da segurança e certeza do direito aplicável, e, ainda, em contradição com os preceitos do próprio Código, que proclamam (como desdobramentos daqueles princípios) a vedação da tributação e da isenção por analogia. Ora, tributar a situação "B", a pretexto de que ela revela a mesma capacidade contributiva de "A", é tributar por analogia, o que é expressamente proibido pelo anterior art. 108, § 1º, do CTN. Se o legislador quiser atingir ambas as situações, repita-se, basta fazê-lo de modo expresso. (grifamos)

Ora, a desconsideração dos contratos de arrendamento mercantil, da forma como vem sendo levada a termo pelas autoridades de fiscalização, sem sombra de dúvidas, vem transformando os aplicadores da lei em seus autores (da lei) Isto é por intermédio a interpretação econômica do negócio jurídico, "legislam os aplicadores da lei" (as autoridades de fiscalização) que nas situações acima mencionadas esses contratos seriam de compra e venda mercantil.



A lei que regula as operações de arrendamento mercantil que, diga-se de passagem, também é uma lei tributária, o que de pronto já afasta as alegações de que se aplicariam à matéria a norma tributária de caráter geral atinentes às regras de contabilização e de classificação de dispêndios, em nenhum momento define um padrão a ser observado pelas partes contratantes. Apenas estabelece que as regras seriam dadas pelo Banco Central.

O Banco Central, cumprindo esse "desideratum" baixou várias normas, não impondo, em nenhum momento, regras sobre valores de parcelas, ou valor residual mínimo a ser considerado. Estabeleceu, isto sim, prazos mínimos de contratos, à vista do bem arrendado.

Aliás, consultado a propósito, o Banco Central, no Telex Dimel 87/014, de 10.02.87, dirigido à Associação Brasileira das Empresas de Leasing, assim respondeu:

"ENTENDEMOS QUE A DISTRIBUIÇÃO DESSAS CONTRA-PRESTAÇÕES DURANTE A VIGÊNCIA DO CONTRATO DEVE SER DECIDIDA PELOS CONTRATANTES, EIS QUE UMA MAIOR CONCENTRAÇÃO DE PAGAMENTOS NO INÍCIO OU NO FIM DO CONTRATO NÃO DESCARACTERIZA O ARRENDAMENTO FINANCEIRO.

IGUAL RACIOCÍNIO DEVE SER FEITO EM RELAÇÃO AO VALOR RESIDUAL GARANTIDO - VRG QUE, QUASE SEMPRE, É O PREÇO DE OPÇÃO DE COMPRA. QUANTO MENOR O VRG MAIOR SERÁ A RECUPERAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO PELO ARRENDADOR, DURANTE A VIGÊNCIA DO CONTRATO, FATO QUE SE INSERE PLENAMENTE NA FILOSOFIA DO ARRENDAMENTO DO TIPO FINANCEIRO".

Ora, a orientação do BACEN, na qualidade de órgão integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, da qual a Receita Federal também é parte, à vista do art. 37 da Constituição Federal que impõe aos órgãos da administração pública a observância, dentre outros, dos princípios da legalidade e da moralidade, não pode, jamais, ser jogada ao limbo.

Se os aplicadores da lei entendem que o contrato de arrendamento mercantil, conquanto formalmente perfeito, vem fugindo das características que julgam ideal, que proponham a mudança da estrutura das regras, já que não é ilícito, como se instituidores de lei fossem, que se afastem da regra jurídica na busca do conteúdo econômico que julgam deva tributado.

Nem se diga, a pretexto de querer validar o procedimento, que a desconSIDERAÇÃO se repousaria, ainda, em face do abuso de forma (que levaria à simulação) do ato jurídico.

Luciano Amaro, já citado, afasta com maestria essa possibilidade. Vejamos:

"Parece-nos que, se a forma utilizada pelo contribuinte for lícita (vale dizer, prevista ou não defesa em lei), ela não pode ser considerada abusiva, o que traduziria uma contradição.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10650.000540/92-93

Recurso nº 104.666

Acórdão nº 107-0.525

Ninguém pode ser obrigado, p. ex., a utilizar a forma da compra e venda para transferir um imóvel para uma empresa (que seria uma operação sujeita a imposto de transmissão), se o indivíduo tem o direito de utilizar outra forma (igualmente lícita), que é a conferência do imóvel na integralização de capital da sociedade (operação que não estaria sujeita àquele imposto).

O problema não nos parece que possa ser solucionado com a simples consideração de que esta ou aquela forma é ou não a que "usualmente" (ou "normalmente") se emprega. Se a forma empregada é lícita, qual o motivo jurídico para não se poder empregá-la?. Se dois indivíduos desejam permutar bens, qual a razão pela qual pudessem ser forçados a realizar dois negócios de compra e venda? E se quiserem fazer dois negócios de compra e venda, porque teriam que formalizar uma permuta? Se a opção por uma ou outra dessas formas for menos onerosa fiscalmente, não há razão jurídica para obrigar os indivíduos a utilizarem a outra forma.

O divisor de águas entre a evasão (ilegal) e a elisão deve ser estabelecido a partir da consideração de que, na primeira, o indivíduo se utiliza de meios ilícitos para fugir ao pagamento de tributo, e, no segundo caso, trilharia caminho lícitos. A diferença reside, portanto, na licitude ou ilicitude dos procedimentos ou dos instrumentos adotados pelo indivíduo; por isso é que se fala em evasão ilegal de tributo. Análoga é a lição de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, ao afirmarem que a distinção básica entre elisão e evasão está na licitude ou ilicitude dos meios empregados pelo indivíduo".

Por derradeiro, vale aqui a citação feita pelo Professor da Universidade Federal de Minas Gerais e Juiz Federal em Minas Gerais, Sacha Calmon, Navarro Coelho, abordando especificamente o tema, sobre o qual, aliás, já produziu inesquecível decisão, que a faço como se minha fosse:

"Não sou legalista" por amor à lei. Penso sobretudo na segurança dos justicáveis quando do lado de lá está o Estado, o grande Moloch. "Pereat Fiscus, salvat mundus" (Interpretação Econômica em Direito Tributário, Prevalência do Conteúdo Sobre a Forma - Impossibilidade no Direito Brasileiro - Princípio da legalidade, RDT 55/193).

Por tudo isso, conheço do recurso para, no mérito, dar-lhe provimento integral.

É como voto

Sala das Sessões, 10 de Agosto de 1993


Natanael Martins - Relator