



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/
.....

Sessão de 23 de outubro de 1990.

ACÓRDÃO Nº 101-80.634

Recurso nº - 96.878 - IRPJ - EX: DE 1986 e 1987

Recorrente - UNISYS ELETRÔNICA LTDA.

Recorrida: - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL NO RIO DE JANEIRO - (RJ).

ARRENDAMENTO MERCANTIL - A eleição' do valor residual irrisório em contraste com o preço do bem no mercado e com as contraprestações pagas em razão de prazo contratual exíguo em face da expectativa de vida útil do bem, faz aflorar subjacente contrato de compra e venda de bem a prazo, dissimulado em contrato de "leasing" financeiro.

EXTENSÃO DE DECISÃO JUDICIAL - Os efeitos das decisões judiciais limitam-se às partes litigantes, não aproveitando estranhos à lide. Nesse sentido a orientação contida no Decreto nº 73.529, de 21 de setembro' de 1974, segundo o qual essas decisões produzem os seus efeitos apenas em relação às partes que integram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados.

VALORES ATIVÁVEIS - Os dispêndios ' com impostos e fretes pagos na importação de "software" devem ser capitalizados para amortizações futuras.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNISYS ELETRÔNICA LTDA.:

v.v.



ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de voto negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA.

Sala das Sessões (DF), em 23 de outubro de 1990

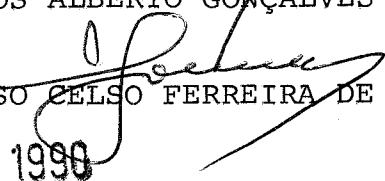

URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES

- RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:


AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS - PROCURADOR DA FZ
ZENDA NAICONAL

25 OUT 1990

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



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10768-034.463/87-72

RECURSO Nº: 96.878

ACÓRDÃO Nº: 101-80.634

RECORRENTE: UNISYS ELETRÔNICA LTDA.

R E L A T Ó R I O

UNISYS ELETRÔNICA LTDA., qualificada nos autos, foi autuada por: a) apropriar como despesa operacional a título de arrendamento mercantil valores correspondentes a operação de compra e venda a prazo e dispêndios com aquisição de bens (software), importados, sujeitos à imobilização; b) omissão de receita de correção monetária dos bens cujos valores foram indevidamente apropriados como despesa. Tudo conforme o Termo de Verificação de fls. 3/8, incorporado no auto de infração de fls. 9 e 12.

Irresignada, a autuada impugnou a exigência (fls. 25 a 31), sustentando, em resumo, que o contrato de arrendamento mercantil e a opção de compra dos bens arrendados foram efetuados com estrita observância das normas contidas na Lei nº 6.099/74, alterada pela Lei nº 7.132/83, na Resolução nº 980/84 e da IN SRF nº 072/84, não se justificando a descaracterização do contrato de Leasing para transmudá-lo em contrato de compra e venda.

No que concerne à glosa das despesas de importação, diz que as despesas contabilizadas referem-se apenas a impressos relativos à propaganda e divulgação dos produtos negociados por ela, assim como literatura técnica (prospectos, catálogos de propaganda, posters, etc. para promoção dos produtos), consoante vasta e maciça documentação, anexada à petição impugnatória, por amostragem, e não como supôs o autuante despesas ou custos com programas de computadores, ou logiciais ("software") e que,

Acórdão nº 101-80.634

segundo a IN SRF nº 04, de 30.01.85, seriam capitalizáveis para amortizações futuras. Requer diligência para exame de todos os documentos em questão.

Diz descaber também a tributação de receita de correção monetária sobre os valores que não foram imobilizados.

Informação fiscal às fls. 660/661.

O julgador de primeira instância (fls. 669/670) , com base na informação de fls. 663/668, manteve o lançamento por entender que os contratos de arrendamento mercantil em questão revelam que as prestações inicialmente uniformes passavam a valores decrescentes até atingir o valor residual de 1% do preço de aquisição dos bens, cuja vida útil foi atribuída em 24 meses, muito pequena para as espécies dos veículos necessários à atividade da empresa. Tais fatos descaracterizam o contrato de arrendamento mercantil, sendo o mesmo considerado como de compra e venda de bens a prazo, de acordo com o artigo 235, §§ 1º e 2º, do RIR/80. Cita jurisprudência administrativa em favor de sua posição.

Segundo a decisão "a quo", a empresa não comprovou de que os pagamentos de impostos e fretes incidentes sobre importações referiam-se a catálogos, prospectos e "posters" destinados a propaganda e promoção de seus produtos, enquanto o autuante, em sua informação fiscal, acostou aos autos (fls. 206/659) prova de que a literatura técnica está intimamente ligada com o "software" para uso de computadores. As guias de importação especificam a mercadoria como "Meios magnéticos gravados (fitas e discos) para uso de computadores eletrônicos e relativos a aplicação e programas de processamento de dados de fabricação, de manutenção, engenharia, controle de qualidade, rotina de testes, etc.".

Manteve também o julgador a tributação da receita de correção monetária sobre os valores que deveriam ser ativados, segundo a autuação. 

Na fase recursal (fls. 674/679), a sucumbente bate às portas deste Colegiado com vistas à reforma da decisão recorrida.

Nesse propósito, a recorrente persevera nos argumentos expendidos em primeira instância contrários à descaracterização do contrato de "leasing" trazendo à colação~ pronunciamentos do Poder Judiciário sobre a matéria.

Igualmente, reitera os esclarecimentos e argumentos apresentados na fase impugnatória sobre a glosa das despesas que diz referirem-se a impressos relativos à propaganda e divulgação dos produtos por ela negociados.

É o relatório.

7. 4

Acórdão nº 101-80.634

V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo !
conhecimento.

O exame dos autos revela que realmente foi desfi
gurado em sua substância o instituto do arrendamento mercantil
nos contratos celebrados pela empresa, sendo nítido o propósito'
de, através daquele instituto, realizar-se uma operação de com-
pra e venda de bem ativável com o valor apropriado como custo ou
despesa operacional. E, com esse procedimento, afetar o lucro'
tributável do exercício.

A dissimulação do contrato de compra e venda de
bem a prazo é manifesta na medida em que, com total abstração da
vida útil do bem, procura-se, através da eleição de um preço
simbólico irrisório, adquirir um bem de ativo fixo através das
contraprestação pagas pelo pseudo "leasing" financeiro.

Embora tente a recorrente negar o fato, a verda-
de é que esses contratos procuram dissimular a sua verdadeira na-
tureza jurídica de contrato de compra e venda de bem a prazo sen-
do aquele procedimento completado com a eleição de um preço sim-
bólico irrisório.

Com efeito, foram adotados valores residuais in
fimos em relação ao preço dos veículos em decorrência, da elei-
ção de prazos inferiores ao tempo de vida útil dos referidos bens,
reduzido de 30% (trinta por cento).

Realmente, os contratos referem-se a veículos cu-
jo tempo de vida útil é de 5 (cinco) anos, ou 60 (sessenta) me-
ses (RIR/80, art. 202, § 1º, C/C INSRF nº 72/84), que, por força
do disposto no item III da Port. nº 140, de 27.07.84, do Sr.
Ministro da Fazenda, é reduzido de 30% (trinta por cento), ficando



Acórdão nº 101-80.634

de do em 42 meses. Os prazos de contrato de "leasing" são de 24 meses, inferiores, portanto, àquele tempo.

Em consequência, os bens teriam ainda 18 meses de vida útil e, assim, o valor residual de 1% (um por cento) revela nítida desproporção entre o valor do bem e o valor residual adotado.

A concentração do pagamento do contrato nos primeiros meses da avença (fls. 17 e 18) com inobservância dos prazos mínimos fixados nas Resoluções nº 351/75 e 980/84 do Banco Central, importou em alterar a substância do contrato de arrendamento mercantil, além de o preço do bem ser pago em prazo inferior ao de vida útil dele, com a adoção de um valor residual ínfimo, fixado em desacordo com as disposições contidas na Port. nº 564, de 3.11.78, do Sr. Ministro da Fazenda.

E a eleição de valor residual irrisório em contraste com o preço do bem no mercado e com as contraprestações pagas em razão de prazo contratual exíguo, em face da expectativa de vida útil do bem, faz aflorar subjacente contrato de compra e venda de bem a prazo, dissimulado em contrato de "leasing" financeiro.

O aluguel, de aluguel quase nada tem, pois, na verdade nele prepondera enormemente o preço de aquisição do bem a prazo.

A liberdade de contratar não vai ao extremo de se poder desvirtuar o instituto jurídico mantendo-lhe o "nomem juris" e ao mesmo tempo deturpando-lhe a substância, como ocorre na espécie.

Esta matéria já foi exaustivamente examinada pelo Colegiado não só no acórdão citado na decisão "a quo" como em muitos outros, da Primeira e da Terceira Câmara deste Conselho todos no sentido de que o procedimento adotado pela empresa descaracteriza o contrato "leasing" e levanta o véu que en-



Acórdão nº 101-80.634

cobre, subjacente, o contrato de compra e venda a prazo.

Dentre eles os Ac. 101-77.016, de que foi relator o Culto Conselheiro Dr. Sylvio Rodrigues e o Ac. número 103-07.767, fundamentado no voto do ensigne Conselheiro, Dr. Urgel Pereira Lopes, e a cujos fundamentos referentes à matéria em julgamento reporto-me como razão de decidir, como se aqui transcritos estivessem para todos os efeitos legais, colicitando à Secretaria acostar cópia dos referidos votos ao presente.

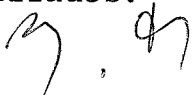
No mais, os efeitos das decisões judiciais limitam-se às partes litigantes, não aproveitando estranhos à lide. Nesse sentido, a orientação contida no Decreto nº 73.529 de 21 de setembro de 1974, segundo o qual essas decisões produzem os seus efeitos apenas em relação às partes que integram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados.

A fiscalização comprovou, com base nas guias de importação acostada aos autos (fls. 206/659) que os custos de importação referentes a imposto de fretes pagos referem-se realmente a "software" e a literatura técnica a ele intimamente ligada. A especificação da mercadoria importada constante das guias de importação não deixa dúvidas a respeito.

A empresa em seu recurso limitou-se a reproduzir as alegações apresentadas na fase impugnatória não carregando as provas que infirmasse a prova oferecida pelo autuante.

Desta forma, o dispêndio realizado com a aquisição do "software" e da respectiva literatura técnica devem ser ativados para futuras amortizações, nos termos do disposto na IN SRF nº 04 de 30.01.85, e do § 3º do artigo 225. do RIR/80.

Consequentemente, também procede a tributação da receita de correção monetária sobre os valores dos bens não capitalizados.



curso.

Nesta ordem de juízos, nego provimento ao re-



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR

Acórdão nº 101-80.634

D E C L A R A Ç Ã O D E V O T O

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA

Justifico o meu voto - vencido - em razão do que segue, quanto ao "leasing", enquanto que com respeito à falta de imobilização dos programas de software, em razão de entender que a de impugnação e recurso sobre o tema, não soube devidamente enfrentar a questão.

Não me parece inadmissível que uma empresa que tenha por objetivo a comercialização de produtos de computação, adquira soft para comercializar ou que acompanhem eles os produtos vendidos.

O entendimento do Fisco no sentido de que os programas adquiridos destinar-se-iam exclusivamente ao uso da Recorrente, esbarra no próprio volume dos documentos apresentados, centenas, segundo o Relator do voto vencedor. Ora, fossem produtos de imobilização, por certo, injustificáveis com tantas tantas numerosas.

Com respeito ao contrato de leasing, entendo que a pretensão fiscal não pode subsistir, em razão do seguinte:

. A matéria em julgamento encontra-se estabelecida em termos de legislação, na Lei 6.099/74, alterada pela Lei 7.132/83, onde se encontram os pressupostos de existência de um contrato de leasing, os quais podem assim ser enumerados, segundo Arnaldo Rizzardo, in "Contratos":

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

.....

O contrato se alonga por um prazo previamente determinado, de três anos no mínimo em alguns casos (Resolução nº 980, art. 10, letra "b"). Não permite a rescisão unilateral antes do termo prefixado.

O valor do aluguel é arbitrado em vista do custo do objeto, não sendo relevante a intensidade do uso ou do aproveitamento. Prepondera a capacidade financeira ou econômica do locatário, fator que garante a solvabilidade.

Justamente por se estabelecer o montante do aluguel em função do custo do objeto, não é levado em consideração o valor residual que dele resta, quando expira o prazo de arrendamento.

.....

A responsabilidade decorrente do "status" de propriedade permanece com a firma locadora.

O valor do investimento feito pela locadora, bem como a remuneração do capital investido, deverão ser absorvidos totalmente pelo aluguel". (Aide Editora pág. 1.145/46).

Por sua vez o RIR/80 trata a matéria da seguinte forma em seus artigos 235 e 289 e, ainda, em normas inferiores:

"Art. 235 - Serão consideradas, como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária, as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil (Lei nº 6.099/74, art. 11):

P.1. - A aquisição, pelo arrendatário, de bens arrendados em desacordo com as disposições da Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, será considerada operação de compra e venda a prestação;

P.2. - O preço de compra, no caso do parágrafo anterior, será o total das contraprestações pagas durante a vigência do arrendamento, acrescido da parcela paga a título de preço de aquisição;

P. 3. - Na hipótese prevista no parágrafo 1º, as importâncias já deduzidas, pela adquirente, como custo ou despesa operacional, serão adicionadas ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, no exercício correspondente à respectiva dedução;

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

Art. 289 - O tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil rege-se-á pelas disposições da Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, observadas as normas de correção monetária e de apuração de resultados fixados pelo Ministro da Fazenda".

As Portarias nºs 564/78 e 140/84, cuidando da tributação das empresas arrendadoras, estabeleceram os procedimentos adotados, dentre os quais merece destaque o que cuida do CUSTO DE AQUISIÇÃO, assim redigido:

"a) para os efeitos desta Nota, considera-se:
- CUSTO DE AQUISIÇÃO: 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 a letra "d", para atender cláusula contratual, seja capitalizada;

.....
b) o custo de aquisição será contabilizado em conta do ativo imobilizado da arrendadora;

c) os valores constantes do ativo imobilizado de arrendamento integrarão a base da correção monetária de que tratam os artigos 347 a 363 deste Regulamento, mas não serão passíveis de depreciação." (RIR/80 Alberto Tebechrani e outros 1990 - pág. 583).

Assim colocada a matéria, há que se interpretar as disposições da lei de leasing em sintonia com a legislação fiscal, no caso imposto sobre a renda, tendo sempre certo que indiscutível os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, como pilares do sistema tributário.

Este Conselho de Contribuintes, por grande maioria, por suas diversas Câmaras vem adotando o entendimento que é requisito fundamental para caracterizar um autêntico contrato de leasing a uniformidade dos pagamentos das prestações estabelecidas e o pagamento como valor residual, de pelo menos valor próximo ao do bem objeto da opção de compra, segundo o mercado, depois



Acórdão nº 101-80. 634

de devidamente depreciado pelo uso.

A postura deve-se ao entendimento de que se não atendidos os dois pressupostos estabelecidos, estar-se-ia, através do abuso de forma, transformando um contrato de venda e compra a prazo em contrato de "leasing". Com isso buscando os benefícios da não imobilização, ausência de correção monetária, apropriação de despesa como fator redutor do lucro e custo irrisório.

Creio que ainda que possa ser possível alcançar-se os benefícios de uma tributação menor, com um contrato de leasing, falta com a devida venia, amparo à interpretação dominante neste Conselho de Contribuintes, melhor estudando a questão. O que na verdade se está pretendendo é corrigir uma possível lacuna legal, que pode propiciar a chamada elisão fiscal, com o uso da analogia, segundo o princípio de que deve o contribuinte que se utilizou do contrato de "leasing" provar não ter simulado.

Ou seja, ao invés de se alterar a lei, penaliza-se o contribuinte, embasado no entendimento de que contratou um negócio e firmou outro, sem qualquer prova concreta. Certo é que entre o direito e o risco de ser penalizado, vêm os contribuintes abandonando os contratos de leasing, pois os custos com defesas e os aborrecimentos resultados do entendimento da Administração Pública, já que infratores, não paga o risco.

Não posso concordar com a posição, pois a falha da legislação, se existente, não pode justificar a correção pela autuação. Se negócio simulado há, deve o FISCO prová-lo de forma objetiva e total, com fundamento nos princípios da probidade e moralidade que devem estar presentes, entre outros, em todos os seus atos. Justifica-se assim recorrer aos ensinamentos de Hely Lopes Meirelles, em sua obra clássica "Direito Administrativo Brasileiro", quando estabelece:

"Os princípios básicos da administração pública estão consubstanciados em três regras de observância permanente e obrigatória para o bom administrador: legalidade, moralidade e finalidade. Por esses três padrões é que hão de pautar todos os atos

administrativos. Constituem, por assim dizer, os três fundamentos da validade da ação administrativa, ou, por outras palavras, os sustentáculos da atividade pública. Relegá-los é desvirtuar a gestão dos negócios públicos e olvidar o que há de mais elementar para a boa guarda e zelo dos interesses sociais".

Ora, a pretensão de se cobrir possível lacuna da lei, o que é inclusive vedado pelo CTN (art. 109), com interpretações que ferem os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, sob o pretexto de excesso de forma, a meu ver é ilegítimo.

É por isso que estou de acordo com o pensamento de Arnaldo Wald, que em Parecer Jurídico, respondendo consulta da Associação Brasileira das empresas de Leasing, assim, a certa altura se pronunciou:

"82 - A contrario sensu, não é possível descaracterizar ou desconsiderar o contrato de arrendamento mercantil a não ser em virtude de norma legal ou que lhe seja equiparada, como bem determina de modo expresso o artigo 11 parágrafo 1º, da Lei 6.099",

enquanto é entendimento de Geraldo Ataliba em trabalho assinado com Aires F. Barreto, sobre o tema:

"E forçoso concluir, portanto, que a lei, longe de vedar a estipulação de valores distintos, autoriza. E não apenas nisso se esgota o comando legal. Ao mesmo tempo em que, distinguindo as expressões, prestigia o livre consenso quanto ao preço, impede o editor de atos infralegais de exigir sua equivalência a valor por ele predeterminado. O espírito da lei foi colhido, aí, com precisão, pela resolução 980/84, que admite a estipulação, inclusive, de valor expressivo do montante alcançável pelo bem, no mercado.

Deveras, a resolução nº 980/84 ao referir-se ao preço para exercício da opção de compra diz que este poderá "inclusive ser o de valor de mercado", donde se infere, portanto, que também a interpretação oficial da Lei nº 6.099/74 reconhece não haver nela restrição à livre estipulação deste preço, pelas partes contratantes. Postas estas considerações, já se faz possível responder, com segurança, o quesito formulado pela consulente: Para efeitos do imposto sobre a renda, se o preço estipulado para o exercício de opção de venda for inferior ao valor contábil residual do bem arrendado, a dife-

Acórdão nº 101-80.634

rença a menor, entre este e aquele, não é dedutível, para fins de apuração do lucro tributável por este imposto (art. 14 da Lei nº 6.099/74)."

Por outro lado, a simples obrigatoriedade, como já exposto atrás, da arrendante de considerar o custo do bem adquirido e locado como integrante de seu imobilizado, sujeito a correção monetária e depreciação, diante da desclassificação, resultaria em um enriquecimento sem causa do sujeito ativo, já que se de compra e venda se tratou, inaplicáveis as regras das Portarias 564/78 e 140/84. Ferido estaria o princípio, no mínimo, da moralidade.

Estou, para encerrar, de acordo com o pensamento esposado pelo Juiz Federal Dr. Sacha Calmon Navarro Coelho, em julgado constante da Revista de Direito Tributário 44/180, que assim, em resumos, se manifestou contra o entendimento da descaracterização do contrato de "leasing" em razão da concentração dos pagamentos nas parcelas primeiras:

"Pode o administrador "interpretar" os contratos e lhes atribuir um "valor" diverso, para efeitos fiscais por simples ato administrativo, independentemente da lei?

17 - A guisa de intrôito, para bem vincar a posição do juízo, não tenho a menor dúvida quanto ao fato de estarem as empresas "leasing" e suas contratantes tirando as vantagens econômicas e fiscais possíveis da insuficiente regração da espécie. Todavia penso que as lacunas da lei, os "loop-holles" como dizem os americanos, só DEVEM SER SUPRIMIDOS PELA LEI, para o bem de todos. Ainda que alguns estejam levando vantagem é preferível manter o princípio da legalidade do que estender ao Administrador poderes que amanhã se tornariam muito difíceis de controlar, além de impor ao Judiciário, com PODER REVISOR DO ATO ADMINISTRATIVO, a obrigação de estar a verificar, caso a caso, a RAZOABILIDADE FISCAL DOS CONTRATOS. Haveria, neste caso grandes divêrbios, pois cada Juiz julgaria com seu próprio subjetivismo as situações e os interesses dos justicáveis.

18 - De qualquer modo, sou de opinião que o agir da Rê, esforçada na "interpretação econômica" dos fatos tributáveis não encontra respaldo em lei. O art. 109 do CTN que muitos imaginam justificar a chamada interpretação econômica, em verdade, não chega a tanto, se conjugado com o art. 110, que se lhe segue e o parágrafo 1º do art. 108, proibitivo

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 10768-034,463/87-72
Acórdão nº 101-80.634

do uso da analogia para deduzir tributo não previsto em lei...

É como dissemos, o direito tributário admite a atribuição de efeitos fiscais aos institutos de direito privado, porém por LEI, nunca por interpretação livre da Administração.

"In casu", remarque-se a Lei fiscal não prevê prestações iguais para todo o Leasing, não as exige e, até não quis fazê-lo. O Fisco é que por ato administrativo, pretende o contrário, dizendo que não há LEASING mas compra e venda.

Para os epígonos da escola da "interpretação econômica" ou da "interpretação funcional" ou ainda da "consideração econômica dos fatos geradores" a razão de ser do método está em evitar que os particulares façam um negócio jurídico - não tributado ou menos oneroso do ponto de vista fiscal - por outro, tributado ou mais oneroso em termos fiscais. Noutro giro, o objetivo da interpretação econômica seria o de impedir o uso das fórmulas de direito privado para elidir no todo ou em parte a tributação, como no caso citado da locação com opção de compra pelo valor residual em lugar de uma venda a prestações ou a prazo. Nesse caso a "intentio facti" seria vender e a "intentio juris" (formal) alugar.

20 - No caso vertente o Autor celebrou, de fato e de direito, um contrato de "leasing", pondo-se de acordo com a legislação fiscal regente da espécie, a qual não obriga a uniformidade das prestações, deixando as partes PACTUAREM LIVREMENTE NESSE ASPECTO...

O Fisco pensando aplicar a interpretação econômica intenta descaracterizar o negócio, supondo que há, na intenção das partes, COMPRA E VENDA e não arrendamento mercantil (aspecto jurídico-formal). Para o Fisco o negócio real é a compra e venda mercantil à prazo (intentio facti). O "leasing" é negócio jurídico indireto (intentio juris). A sua escolha teria sido feita para obter vantagens fiscais. Ao meu sentir utiliza equivocadamente a "interpretação econômica".

Não estou me referindo ao método em si, o qual, entre nós, colide com o canon constitucional da legalidade. É a própria situação de fato que não foi bem enquadrada pelo Fisco.

Para bem situar o equívoco impõe-se SISTEMATIZAR a temática da evasão fiscal, matéria pouco debatida no Brasil. Pois bem, mesclando os critérios de

robustly

10

SAMPAIO DORIA (Elisão e Evasão Fiscal-SP) e de ALBERTO PINHEIRO XAVIER (O Negócio Indireto em Direito Fiscal - Lisboa) podemos estruturar a área em foco...

A evasão comissiva lícita, finalmente, também chamada de economia fiscal, ou, ainda, ELISÃO FISCAL, ocorreria quando o agente visando certo resultado econômico, buscasse por INSTRUMENTOS sempre LÍCITOS fórmula negocial alternativa e menos onerosa do ponto de vista fiscal, aproveitando-se de legislação não proibitiva ou não equiparadora de formas ou fórmulas de direito privado (redução legal das formas ao resultado econômico).

21 - Feitas estas observações, necessárias ao quadramento da espécie "in examen", resta saber se o comportamento do AUTOR caracteriza um caso de evasão comissiva ilícita (fraude à lei mediante simulação de negócio jurídico por conluio) ou prefigura uma hipótese de evasão lícita ou elisão fiscal por lacuna da lei, tirando-se desse exame as consequências jurídicas pertinentes ao desate da "questio juris", em reforço das razões de decidir até aqui explanadas, com espeque no princípio da legalidade, obstaculizador da interpretação econômico no direito tributário brasileiro contemporâneo.

23 - Dito isto verifica-se "sub specie juris" o Autor escolheu deliberadamente fazer um contrato de "leasing" em lugar de um contrato de compra a prazo, em prestações, sabendo que o primeiro, do ponto de vista fiscal, lhe seria mais vantajoso. Por suposto, do ponto de vista econômico se equivaleriam ou o arrendamento mercantil lhe seria, também, mais vantajoso. Por outro lado, o legislador fiscal, no caso o Conselho Monetário Nacional e o BACEN, não EQUIPAROU o arrendamento mercantil à compra e venda, na hipótese de concentração de valor nas primeiras prestações do "leasing", demonstrando com isso, até por ter se manifestado expressamente a este respeito, que quer a lei desta maneira, ou seja, NÃO VEDANDO E POIS PERMITINDO DITA CONCENTRAÇÃO.

O comportamento da Autora, portanto, reveste-se das características da elisão reconhecidas pela doutrina pátria e peregrina e, nenhuma censura jurisdicional cabe fazer-lhe.

25 - De observar, por deradeiro, que em tema de simulação o ônus da prova é de quem alega, no caso o FISCO e, assim mesmo em juízo, nunca por ato administrativo (art. 105 do Código Civil Brasileiro). Mas no caso vertente nada está simulado. O Direito brasileiro, tanto o comercial como o fiscal, admite que os particulares celebrem contratos de com-

Acórdão nº 101-80.634

pra e venda e/ou arrendamento mercantil para adquirir bens para o ativo fixo, certo que tais negócios estão regradados quanto aos seus efeitos fiscais (mais vantajosos, no "leasing"). Portanto não tem cabida arguir que os contratos de "leasing" são simulados, encobrendo contratos de compra e venda mercantis, só porque há concentração maior de desembolsos retributivos nas primeiras prestações, hipótese conhecida e permitida pela legislação fiscal que cura do negócio, como vimos de ver.

Ora, o direito brasileiro, como na espécie, adotou ainda as técnicas de prevenção existentes no Direito português. Não cabe ao ADMINISTRADOR nem ao Juiz, para gaudir dos princípios da SEGURANÇA e da LEGALIDADE, a tarefa de inibir as oportunidades de elisão em matéria fiscal. É matéria sob reserva de lei. Adoto no particular a jusfilosofia do Mestre Português (Alberto Pinheiro Xavier) que vim de citar e de quem honro-me de ser amigo e discípulo.

"E, repita-se: se, após correcta interpretação da lei, se depara ao órgão de aplicação do direito um tipo cujos limites apenas comportam o negócio directo e um outro em cujos limites reentre o negócio indirecto equivalente, nada o autoriza a substituir a disciplina jurídica-tributária do último pelo do primeiro.

Mas, mesmo nos casos em que se verifique um verdadeiro caso omissio, nunca o órgão de aplicação do direito poderá recorrer à analogia, porque a tal se opõe frontalmente o princípio da legalidade (artigo 70 da Constituição)... Em conclusão: ou o negócio indirecto fica, por força da interpretação da lei, submetido ao regime do negócio directo correspondente; ou então permanece - por via da vontade - da mesma lei-submetido ao seu regime próprio; inexistência de tributação ou tributação menos onerosa. Em caso algum é, pois admissível, falar-se numa ilicitude, ilegalidade ou ilegitimidade tributária desta figura jurídica."

27 - É como penso também, eu vou além. Não sou "legalista" por amor à lei. Penso sobretudo, na segurança dos justicáveis quando ao lado de lá está o Estado, o grande Moloch, "Pareat Fiscus, salvat mundus".

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, revendo a minha posição anterior, quanto à matéria leasing, de votar com a Câmara, sob reserva de melhor estudar a questão. Agora, convencido, pelo exposto, do descerto dos lançamentos envolvendo os contratos de "leasing", on-



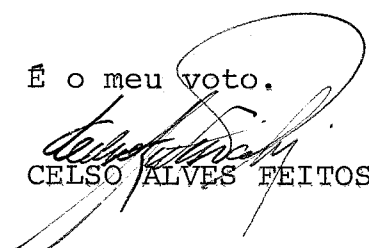
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 10768/034.463/87-72

Acórdão nº 101-80.634

de impõe-se, se lacunas existem a possibilitar abusos, modifique-se a lei, o rechaço.

É o meu voto.



CELSON ALVES FEITOSA