



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº: 10880.013357/91-36
Recurso nº: 109.238
Matéria : IRPJ - Ex de 1987
Recorrente : ELAGE ENGENHARIA LTDA
Recorrida : DRF EM SÃO PAULO/SP
Sessão : 26 de Fevereiro de 1997
Acórdão nº: 107-03.885

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - SUPRIMENTO DE CAIXA - INEXISTÊNCIA DE REGULAR INTIMAÇÃO AO SUJEITO PASSIVO - IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO - A falta de regular intimação ao contribuinte para a comprovação da efetiva e da boa origem dos recursos entregues pelos sócios macula o lançamento tornando-o improcedente.

ARRENDAMENTO MERCANTIL - GLOSA DAS DESPESAS - IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO - Estando o contrato de arrendamento mercantil formalizado de acordo com a lei de regência e as normas do BACEN, autoridade responsável pela sua regulamentação, não é cabível a sua descaracterização pela autoridade de fiscalização.

GLOSA DE CUSTOS -ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS - IN's SRF 84/79 e 67/88 - IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO - Não é cabível a manutenção da glosa de custos quando se verifica, nos autos do processo, não ter a autoridade lançadora, de forma clara e inequívoca, demonstrado ter o contribuinte descumprido os requisitos impostos pelos atos normativos que regem a sua apropriação nas atividades imobiliárias.

Vistos, relatados discutidos os presentes autos de recurso interposto por ELAGE ENGENHARIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso,. Vencidos os Conselheiros Edson Vianna de Brito e Paulo Roberto Cortez, que negavam provimento á exigência calculada sobre á glosa de despesas de arrendamento mercantil, relativamente á concentração de pagamentos no início do respectivo contrato, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. .



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2

Processo nº: 10880.013357/91-36
Recurso nº: 109.238

Maria Ilca Castro Lemos Diniz
MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE

Natanael Martins
NATANAEL MARTINS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 JUN 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, Os Conselheiros, JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, MAURÍLIO LEOPOLDO SCHMITT e FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES. Ausente Justificadamente, o Conselheiro, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº: 10880.013357/91-36
Acórdão nº: 107-03.885
Recurso nº: 109.238
Recorrente : ELAGE ENGENHARIA LTDA

RELATÓRIO

A contribuinte foi autuada, conforme auto de infração de fls. 14, sendo-lhe exigido o imposto de renda pessoa jurídica, referente ao exercício financeiro de 1987, no importe de Cr\$ 2.347.740,47 (valor originário), acrescido da multa prevista no art. 728, II, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, de 50% do imposto, dos juros de mora e da atualização monetária, calculados na forma da legislação de regência.

O lançamento fundamentou-se nas seguintes irregularidades, verificadas pela fiscalização:

1) Omissão de receitas caracterizada por suprimentos de caixa não comprovados por documentos hábeis, efetuados pelos sócios, em 14.11.86 e 19.11.86, no valor de Cz\$ 210.000,00 e Cz\$ 110.000,00 respectivamente, totalizando Cz\$ 320.000,00, conforme lançamentos às fls. 279 e 287 do Livro Diário nº 24, registrado na JUCESP sob nº 38029, em 15.04.87. Fundamento legal: art. 181 c/c o art. 157, § 1º e 174, do RIR/80;

2) Apropriação indevida do valor de Cz\$ 1.293.657,48, a título de arrendamento mercantil, tendo em vista a descaracterização da operação. Fundamento legal: Lei 7.132, de 26.10.83, art. 235 do RIR/80, Portaria MF nºs 140/84, 431/87 e 113/88, Resoluções do Banco Central nºs 980/84, 1.095/86, 1.529/88 e 1.559/88;

3) Antecipação indevida de custos, no montante de Cz\$ 435.634,32, relativos ao período-base de 1987, para o período-base examinado, resultando imposto de renda postergado, de 441,60 OTN, correspondente ao valor tributável, de Cz\$ 262.398,72.

Dentro do prazo legal, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 18/31, alegando, em síntese, que:

a) O auto de infração não demonstrou que houve renda, na forma do art. 43 do Código Tributário Nacional e, sem que haja a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, não se pode falar em tributação como omissão de receita;

b) Os suprimentos de caixa foram realizados com inteira observância dos preceitos legais, através dos cheques nºs 415426 (Cz\$ 210.000,00, do Banco Nacional do Norte S.A.) e 415431 (Cz\$ 110.000,00, do Banco Nacional do Norte S.A.), emitidos em 14.11.86 e 19.11.86. Os sócios



Processo nº: 10880.013357/91-36
Acórdão nº: 107-03.885

supriram a empresa com seu dinheiro particular, mediante emissão de cheque; depositaram-no, separadamente, em conta bancária, realizaram lançamento contábil, isolando-o dos demais depósitos, de modo a caracterizar marcadamente o empréstimo de sócios à empresa;

c) De acordo com o Parecer Normativo CST nº 164/71 e Instrução Normativa SRF nº 122/84, nada impede que o sócio ou acionista empreste dinheiro à empresa a que está vinculado, exigindo-se apenas a coincidência de datas e valores. No caso presente, há perfeita concordância de datas e valores entre os recebidos de sócios e os depositados em Banco;

d) O "leasing" ou arrendamento mercantil, realizado pela impugnante, está inteiramente de acordo com a Lei 6.099/77, porquanto este e as normas do Banco Central, que disciplinam a questão, nada estabelecem quanto ao valor das prestações, mas, só quanto ao prazo;

e) A fiscalização está exigindo o que não consta da Lei nº 6.099/77, e o auto de infração, importando em aumento do imposto não previsto em lei, infringe o princípio da legalidade;

f) Não pode a autoridade fiscal, por sua livre vontade, desconsiderar um contrato feito de acordo com a lei, pelo simples fato de imaginar que se trata de simulação. A Resolução do Banco Central 980/84, no art. 11, cria uma única hipótese de desfiguração do contrato de arrendamento mercantil, ou seja, a utilização da opção de compra antes do encerramento do contrato. O art. 10 da Resolução permite prazos inferiores de contrato à vida útil do bem e o art. 9º, F, não exige seja adotado o valor de mercado para o preço residual;

g) Regulações ordinária ou infra-ordinária não podem afetar o perfil legal de um instituto de direito tributário;

h) O ilustre agente fiscal da Receita Federal, Hiromi Higuchi, condena o entendimento da fiscalização;

i) Quanto à antecipação de custos apurada pela autuante, a impugnante simplesmente exerceu o seu direito de contabilizar o custo contratado, na forma da IN SRF 84/79 e 67/88; contabilizou as receitas e conjuntamente os custos contratados, independentemente do exercício. A fiscalização omitiu a escrituração mercantil das receitas contabilizadas, e os custos correspondentes pagos, incorridos ou contratados devem acompanhar a referida receita. O agente fiscal considerou a forma de apropriação do lucro, de empresa comercial ou industrial, embora se tratasse de contabilidade de atividade imobiliária. A autuada, empresa incorporadora, submete-se a regime próprio de apuração do lucro, em que os custos orçados, custos incorridos e custos contratados podem ser considerados custos, independentemente de seu pagamento;





Processo nº: 10880.013357/91-36

Acórdão nº: 107-03.885

j) o art. 18 do DL nº 2323/87, que instituiu a correção monetária para o exercício financeiro de 1987 - a qual havia sido extinta - foi considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, por violar o princípio da anterioridade, não podendo o auto de infração contemplar a correção monetária do imposto de renda e do PIS-IR, mediante lançamento.

Ouvida a autora do procedimento fiscal, em cumprimento do disposto no art. 19 do Decreto nº 70.235/72, houve o pronunciamento de fls. 137/144, opinando pela manutenção total do lançamento, nos seguintes termos:

1 - As alegações e documentos apresentados na defesa não constituem meio suficiente de prova, eis que não basta a coincidência de datas e valores das importâncias supridas. A comprovação da veracidade do suprimento se faz provando, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores com as importâncias supridas, a proveniência do numerário respectivo e não a simples alegação de que o supridor dispunha da referida importância. Da mesma forma, o supridor terá que comprovar a origem dos seus saldos bancários ou do dinheiro em cofre;

2 - O Parecer Normativo, CST nº 164/71, citado na defesa, exige a comprovação da origem do numerário suprido; e, relativamente à IN SRF nº 122/84, também mencionada na defesa, nada tem de pertinente com a matéria em discussão;

3 - Arrendamento mercantil é considerado pela lei o negócio jurídico que se realiza entre pessoa jurídica, na condição de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na condição de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso desta;

4 - Os negócios realizados entre o contribuinte e a empresa arrendadora são operações de compra e venda a prazo, visto que o preço foi pago em prestações indevidamente intituladas como contraprestações de arrendamento mercantil. Ao fim do prazo estipulado no contrato, o preço já completamente pago, a arrendatária pagara à arrendadora apenas um valor simbólico, em torno de 1% (um por cento) do valor do contrato, para exercer o direito de adquirir o bem;

5 - Por oportuno, são citados alguns acórdãos pertinentes ao assunto, tendo em vista que a base legal que norteou a autuação já constou do Termo de Constatação;

6 - Quanto à antecipação indevida de custos, no montante de CZ\$ 435.634,32, acarretando diferimento do lucro e postergação do imposto para o exercício posterior a que seria devido, embora alegue o contribuinte ter exercido o direito de contabilizar o custo contratado, na forma da Instrução Normativa SRF 84/79 e



Processo nº: 10880.013357/91-36

Acórdão nº: 107-03.885

em momento nenhum ficou demonstrado que a Processo n em momento nenhum ficou demonstrado que a Processo n empresa tivesse feito a opção pela inclusão dos "custos contratados" no custo dos imóveis vendidos, não tendo apresentado à fiscalização demonstração analítica, por empreendimento, dos custos contratados incluídos na formação do custo de cada unidade vendida, assim como dos efeitos da atualização monetária dos respectivos contratos de fornecimento de bens ou serviços, conforme dispõe a mencionada Instrução Normativa do SRF nº 84/79.

A autoridade julgadora, apreciando a impugnação da contribuinte, manteve o lançamento assim ementando a sua decisão:

Ementa: Suprimentos de caixa realizados pelos sócios - configura omissão de receitas quando não comprovada a sua autenticidade, através de documentos que atestem a efetiva entrega do numerário à empresa e a origem do mesmo.

Arrendamento mercantil - descaracteriza-se em função da gritante desproporcionalidade entre as contraprestações pagas, bem como do valor residual insignificante.

Antecipação indevida de custos - a alegada opção pela apropriação de custos contratados, na apuração dos resultados de atividade imobiliária, não preencheu os requisitos legais"

Irresignada, a contribuinte recorre a este Colegiado reeditando, em seu recurso, as razões de sua peça vestibular.

É o relatório.



Processo nº: 10880.013357/91-36
Acórdão nº: 107-03.885

VOTO

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

Como visto no relatório, o auto de infração foi lavrado em função de três fatos apontados pela fiscalização como ensejadores do lançamento, que serão tratados separadamente, na mesma ordem em que foram abordados na r. decisão de fls. .

Dos Suprimentos De Caixa

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes, como aliás registra a própria r. decisão de fls., de fato vem entendendo caracterizar-se como omissão de receitas os suprimentos de caixa feitos por sócios quando não comprovado a sua efetividade e sua boa origem.

Entretanto, dado a matéria tratar-se de mera presunção, não obstante legal e válida, a jurisprudência deste Conselho, inclusive a deste Colegiado, somente a admite se nos autos do processo, caracterizadamente, estiverem presentes todos os requisitos que ensejam a sua aplicação, especialmente a regular intimação do contribuinte para que comprove a efetividade e a boa origem dos suprimentos de caixa recebidos de seus sócios.

Ora, não se verifica nos autos do processo que a recorrente, a tempo e hora, tivesse sido regularmente intimado a prestar informações quanto à efetiva e boa origem dos suprimentos que recebeu.

Nessas condições, quanto a este item, não vejo como manter o lançamento.

Das Despesas de Arrendamento Mercantil

A questão posta à 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);



Processo nº: 10880.013357/91-36

Acórdão nº: 107-03.885

c) concentração do valor(es) do(s) contrato(s) nas primeiras prestações que fez 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 conseqüências tributárias advindas da ativação "ex officio de bens, quanto à questão essencial ora em debate, - a desconsideração de contratos de arrendamento mercantil - com a devida vênia, ousamos discordar da orientação do Colegiado, 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.

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 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,



Processo nº: 10880.013357/91-36

Acórdão nº: 107-03.885

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 Doria, 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.

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 com os



Processo nº: 10880.013357/91-36

Acórdão nº: 107-03.885

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:



Processo nº: 10880.013357/91-36

Acórdão nº: 107-03.885

"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 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).



Processo nº: 10880.013357/91-36

Acórdão nº: 107-03.885

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

Processo nº: 10880/013.357/91-36

Acórdão nº: 107-03.885

em seus autores (da lei) Isto é, por intermédio da 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.**



Processo nº: 10880.013357/91-36

Acórdão nº: 107-03.885

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**.*

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).

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



Processo nº: 10880.013357/91-36

Acórdão nº: 107-03.885

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, quanto a este item, o lançamento também não merece prosperar.

Da Glosa de Custos

A recorrente, como bem assinalado na r. decisão de fls., tem a faculdade, na apuração de seus custos, de se utilizar da metodologia prescrita pelas IN's 84/79 e 67/88, desde que cumpra os requisitos nelas estabelecidos, especialmente os do item 8 da IN 84/79.

A recorrente, desde a fase vestibular, vem asseverando que sua contabilidade, na determinação do custo de suas obras, observou fielmente as citadas instruções normativas.

Entretanto, tanto a autoridade de fiscalização, quanto a de julgamento, rejeitaram as alegações da recorrente, ao argumento de que esta não teria demonstrado, em nenhum momento, que atendeu as condições impostas nos referidos atos normativos.

Nos autos do processo, entretanto, não consta que a fiscalização, na lavratura do auto de infração, de forma clara e inequívoca, tenha demonstrado que a recorrente não teria cumprido as determinações das IN's 84/79 e 67/88.



Processo nº: 10880.013357/91-36

Acórdão nº: 107-03.885

Ora, a teor do disposto no artigo 142 do CTN, compete privativamente à autoridade administrativa a demonstração da matéria tributável. Vale dizer, compete à fiscalização, na atividade do lançamento, a prova do fato que tomou em consideração na lavratura do auto de infração, circunstância que, à evidência, não se verificou.

Demais disso, a teor do disposto no artigo 894 do RIR/94, os esclarecimentos prestados pela recorrente só poderiam ser impugnados com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão, circunstâncias que também não se verificaram.

Não vejo como, pois, também quanto a este último item, manter o lançamento.

Nessa ordem de juízes, dou provimento integral ao recurso interposto.

É como voto.

Sala das Sessões - DF 26 de fevereiro de 1997.


NATANAEL MARTINS.