

MINISTÉRIO DA FAZENDA

JRL
.....

Sessão de 11 de julho 90
..... de 19.....

ACÓRDÃO Nº 105-4.633
.....

Recurso nº 95.979 - IRPJ - EXS. DE 1984 a 1986

Recorrente SERVMAQ - TRANSPORTES E LOCAÇÃO DE MÁQUINAS LTDA.

Recorrido DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM CONTAGEM (MG)

NULIDADE - Cerceamento ao direito de defesa - Inexiste quando o Auto é lavrado pela autoridade competente, contendo todos os requisitos necessários e indispensáveis à sua eficácia e validade, inclusive a adequada capitulação legal da infração, e de le pode a autuada se defender de forma ampla e livre.

IRPJ - Arrendamento Mercantil - Caracterizam-se como de compra e venda, nos termos do artigo 235, § 1º, do Regulamento de Imposto de Renda (Decreto nº 85.450/80), os contratos que, embora se revistam da forma de arrendamento mercantil, pactuem condições de pagamento e valor residual ínfimo, em flagrante desproporção com a expectativa de tempo de vida útil dos bens, contrariando, em sua significância econômica, os prazos mínimos e as normas fixadas na Lei nº 6.099/74, nas Resoluções 351 e 980 do Banco Central do Brasil e na Portaria nº 564/74 do Ministro da Fazenda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SERVMAQ - TRANSPORTES E LOCAÇÃO DE MÁQUINAS LTDA.,

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 11 de julho de 1990

v.v.


MARIAM SEIF

- PRESIDENTE


JOSÉ ROCHA

- RELATOR

VISTO EM DIVA MARIA COSTA CRUZ E REIS
SESSÃO DE: 30 AGO 1990

- PROCURADORA DA FA
ZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Aldenor Abrantes, Afonso Celso Mattos Lourenço, Raymundo Franco Diniz, Manoel Antonio Gadelha Dias (Suplente convocado), Geraldo Agosti Filho e Sebastião Rodrigues Cabral.





SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13603/000.271/86-15

RECURSO Nº: 95.979

ACÓRDÃO Nº: 105-4.633

RECORRENTE SERVMAQ - TRANSPORTES E LOCAÇÃO DE MÁQUINAS LTDA.

R E L A T Ó R I O

SERVMAQ - TRANSPORTES E LOCAÇÃO DE MÁQUINAS LTDA., com sede em Contagem (MG), recorre a este Conselho contra a decisão da Autoridade Singular que, apreciando a impugnação por ela interposta contra o Auto de Infração de fls. 69/71, a deferiu em parte, mantendo a exigência com relação à glosa de despesas que a fiscalização considerou como deduzidas indevidamente a título de arrendamento mercantil, por configurarem operações de compra e venda a prazo. A infração foi capitulada no art. 235 e §§ do RIR/80, nas Leis nºs 6.099/74 e 7.132/83, bem como nas Resoluções nºs 351/74 e 980/84 do Banco Central do Brasil e Portarias MF nºs 376 E/76 e 564/78. Os valores tributados são os seguintes:

Exercício de 1983, ano-base de 1982...	Cr\$ 7.349.312
Exercício de 1984, ano-base de 1983...	Cr\$ 33.494.094
Exercício de 1985, ano-base de 1984...	Cr\$ 109.840.407
Exercício de 1986, ano-base de 1985...	Cr\$ 76.139.236

A autuada impugnou a exigência acima levantando preliminar de nulidade do Auto de Infração por não indicar ele, no seu entender, qual a disposição legal infringida, ferindo assim o disposto no artigo 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, combinado com o artigo 645 do RIR/80. As leis reguladoras dos aspectos tribu-

Acórdão nº 105-4.633.

tários do arrendamento mercantil; as Resoluções do Conselho Monetário Nacional; as Portarias do Ministro da Fazenda e o Regulamento do Imposto de Renda mencionados no Auto de Infração são genéricas, não indicando qual a disposição legal infringida. Esse fato fere o artigo 153, § 15, da Constituição Federal. E acrescenta:

"A falta de indicação do dispositivo legal infringido (sic) dificulta e inibe a sustentação da defesa, constituindo-se em prejuízo irreparável ao contribuinte, neste ato denominado de impugnante.

O descumprimento da forma prescrita em Lei enseja e acarreta a nulidade do ato administrativo, razão pela qual, preliminarmente, pede e requer que, nesta parte, a autuação seja considerada nula e insubsistente." (Grifos originais)

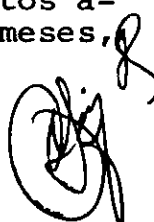
No mérito, alegou em resumo que:

a) - os contratos de arrendamento obedeceram rigorosamente todas as normas da Lei nº 6.099/74, bem como as Resoluções nºs 351/75 e 980/84 do Conselho Monetário Nacional (SIC). Essas normas dispõem que a operação de arrendamento mercantil será considerada como de compra e venda se a aquisição dos bens arrendados for feita em desacordo com as disposições da Lei nº 6.099/74;

b) - o parágrafo único do artigo 10 da Resolução nº 351/75, confirmado pelo artigo 11 da Resolução nº 980/84, determina, como caso de desobediência a hipótese de a opção de compra ser exercida antes do término do prazo de vigência contratual. Essa hipótese não ocorreu nos contratos de que trata o processo;

c) - não pode a fiscalização interferir na vontade das partes para, por uma ficção não prevista na lei, transformar um contrato de arrendamento mercantil em um contrato de compra e venda;

d) - "Pretende a Fiscalização que, nos contratos ajustados pelos prazos de 24, 36 e/ou 42 meses,



Acórdão nº 105-4.633 .

o pagamento de mais de 90% (noventa por cento) do valor dos contratos, nos primeiros 12 e 18 meses, descaracterizam-nos como de arrendamento mercantil, para configurarem operações (sic) de compra e venda a prestação, de bens do ativo permanente."

e) - o arrendamento mercantil não se confunde com a locação de bens, para receber o tratamento do artigo 23, § 4º, da antiga Lei nº 4.506/65. É uma atividade privativa de sociedades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, nos limites e condições operacionais por ele fixadas;

f) - nem a Lei nº 6.099/74, nem qualquer outra norma estabeleceu qual deva ser o valor de cada contraprestação, nem determina a distribuição ou a igualdade dos valores das contraprestações no curso do prazo contratual. A regulamentação existente estabelece apenas prazos mínimos para os contratos, prevendo a possibilidade de regulamentação dos valores das contraprestações pelo Banco Central do Brasil, visando ao adequado atendimento desses prazos mínimos (art. 36 da Resolução nº 980/84).

"Enquanto o Banco Central do Brasil não resolve, na livre disposição da competência que lhe foi delegada pelo Conselho M. Nacional, exercer aquela limitação, ninguém poderá assumir o seu papel e pretender suprir a omissão.";

g) - pela Portaria nº 140/84 do Ministério da Fazenda, cada parcela do contrato de arrendamento mercantil paga é considerada como despesa do arrendatário e receita do arrendador. Com isso, não ocorre qualquer prejuízo para o imposto de renda, porque se este não for pago pela arrendatária o será pelo arrendador.

E conclui:

"Os contratos impugnados, bem como as operações em curso com base nelas preenchem todos os requisitos da legislação positiva do Brasil que dis-



Acórdão nº 105-4.633

põe sobre as normas operacionais e os aspectos tributários do arrendamento mercantil.

Isto posto, com base nas alegações, requer a improcedência do débito fiscal, referente ao arrendamento mercantil, para que tenha os efeitos legais."

O Autor do feito manifesta-se sobre a impugnação às fls. 87 a 90, pedindo seu indeferimento sob os fundamentos de que não procede a preliminar de nulidade levantada porque o Auto de Infração indica o enquadramento legal da infração e contém todos os demais elementos necessários para sua validade, sem qualquer vício de natureza formal ou material que possa implicar em sua nulidade. Não ocorreu, também, segundo entende, qualquer cerceamento ao direito de defesa da empresa. Quanto ao mérito, são as seguintes, em resumo, suas razões de defesa do Auto:

a. os contratos, embora se revistam da forma de arrendamento mercantil, pelas condições intrínsecas pactuadas contrariam, em sua significância econômica, os prazos mínimos fixados na legislação que regulamenta aquelas operações, pelo que não podem gozar do tratamento previsto no artigo 235 do RIR/80. Não se trata de arrendamento mercantil, mas sim, de contratos de compra e venda a prazo;

b. o arrendamento mercantil pressupõe a impossibilidade ou a inconveniência operacional da empresa em imobilizar grande ou considerável parcela de seu capital de giro na aquisição de bens, em prejuízo de uma imediata e melhor aplicação dos recursos em seu objeto social.

"Ora, quem paga mais de 95% das prestações, já na metade do prazo dos contratos (12 ou 18 meses, como no presente caso), evidencia que não tinha qualquer necessidade de socorrer-se do arrendamento assim configurado."

c. pela concentração das contraprestações, os contratos descaracterizam os prazos mínimos fixados pela legislação



Acórdão nº 105-4.633.

de regência. O valor fixado para o exercício da opção de compra é inferior a 1% do valor do contrato, o que reforça a convicção de que essa opção já estava exercida "a priori", tratando-se o caso, pois, de operação de compra e venda e não de arrendamento mercantil.

Invoca, em favor de seu entendimento, os Acórdãos nºs 103-07.419/86, 103-07.459/86 e 105-1.729/86, todos deste Conselho.

A Autoridade Singular apreciou a impugnação às fls. 92/99, indeferindo-a com relação a esse item do Auto de Infração, acompanhando em essência as razões apresentadas pelo Autor do feito em sua informação fiscal.

Notificada dessa decisão em 23/12/87, conforme AR às fls. 101, em 21/01/88 a autuada interpõe contra ela o recurso de fls. 102/109, onde, com outras palavras, reitera as mesmas razões de defesa apresentadas na impugnação, alegando não terem elas sido devidamente apreciadas pela autoridade recorrida.

No recurso, não renova a preliminar de nulidade levantada, requerendo apenas seja reconhecido o recurso e dado a ele provimento para que seja julgado improcedente o Auto de Infração, no que se refere à glosa das despesas pagas a título de arrendamento mercantil.

É o relatório.



Acórdão nº 105-4.633

V O T O

Conselheiro JOSÉ ROCHA, relator

O recurso foi interposto com guarda do prazo regulamentar.

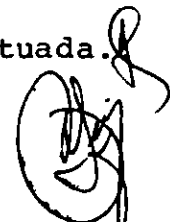
As razões de defesa da recorrente são as mesmas já apresentadas em dezenas de processo de igual natureza, transitados por este Conselho e por esta Câmara, razões essas que, sem prejuízo do exame de cada uma delas, que aqui se fará, podem ser sintetizadas em dois pontos fundamentais:

1º - inexistiria, na legislação que disciplina os contratos de arrendamento mercantil, qualquer disposição expressa estabelecendo que o prazo contratual não pode ser significativamente inferior à vida útil dos bens arrendados, e que o valor residual deva ser proporcional ao saldo de vida útil do bem, ao final do contrato.

2º - vigora no Direito Tributário Brasileiro o princípio da legalidade, da reserva absoluta de lei formal para a constituição das obrigações tributárias, vedada, por isso, sua interpretação extensiva. Em consequência, onde a lei não fixou condições, não estabeleceu regras, não pode o Fisco, por seu entendimento, as estabelecer.

A preliminar de nulidade levantada na impugnação não foi reiterada no recurso. Entretanto, é de se registrar efetivamente sua improcedência. A exigência fiscal está fundamentada no art. 235 e §§ do RIR/80, combinado com o que dispõem as Leis nºs 6.099/74 e 7.132/83, bem como as Resoluções nºs 351/74 e 980/74 do Banco Central do Brasil, e Portarias nºs 376 E/76 e 564/78, tudo conforme consta do Auto de Infração de fls. 69/71. Nesse sentido têm sido as decisões deste Conselho, de que são exemplos, entre outros, os Acórdãos nºs 101-77.622, 101-77.717, 101-77.728, 103-7.767, 103-8.248, 103-8.293, 103-8.421, 105-0.057, 105-1.728, 105-1.729, 105-2.052, 105-2.467, 105-2.468, 105-2.471 e 105-2.501. E de que não houve, no caso, cerceamento ao direito de defesa da autuada, sua ampla defesa é prova suficiente.

Também quanto ao mérito, razão não cabe à autuada.



Acórdão nº 105-4.633

Na jurisprudência acima referida, as exigências fiscais foram consideradas procedentes também quanto ao mérito. Esse entendimento foi consolidado pelos Acórdãos CSRF nºs 01-0.845 e 01-0.846, aprovando voto do Eminentíssimo Conselheiro Dr. URGEL PEREIRA LOPES, em que são expostos os fundamentos jurídicos, legais, doutrinários e técnicos que demonstram cabal e definitivamente a falta de amparo daquelas razões de defesa.

Antes de examinar as considerações em que se fundamentam os referidos Acórdãos, cumpre enfatizar o que disciplina a Lei nº 6.099, de 12.09.74, e as normas complementares que a integram.

Dispõe a Lei nº 6.099/74 que o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil reger-se-ia pelas normas nela contidas (art. 1º). No artigo 5º, determinou que os contratos de arrendamento mercantil deveriam conter, entre outras disposições, o prazo, o valor de cada contraprestação e o preço para opção de compra ou critério para sua fixação, quando fosse estipulada aquela cláusula. O artigo 6º atribuiu competência ao Conselho Monetário Nacional para estabelecer índices máximos para a soma das contraprestações, acrescidas do preço para exercício da opção de compra, disciplinando o seu § 2º que os índices referidos "serão fixados considerando o custo do arrendamento em relação ao do financiamento da compra e venda". O artigo 12 dispõe que seriam admitidos como custos das arrendadoras as cotas de depreciação do preço de aquisição do bem arrendado, calculadas de acordo com a vida útil do bem, entendendo-se como "vida útil do bem o prazo durante o qual se possa esperar a sua efetiva utilização econômica" (§ 2º). Dispõe ainda, o referido artigo 12, em seus §§ 2º e 3º, que a Secretaria da Receita Federal publicaria periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais, para cada espécie de bens, e que enquanto essas condições não fossem publicadas, sua determinação obedeceria às normas previstas na legislação do Imposto sobre a Renda para fixação da taxa de depreciação. Finalmente, o § 1º do artigo 11 dispunha que:

"Art. 11. (...)

§ 1º. - A aquisição pelo arrendatário de bens arrendados em desacordo com as disposições desta Lei, será considerada operação de compra e venda à prestação".



Processo nº 105-4.633

Para disciplinar essas normas harmonizando-as com as disposições posteriores do Decreto-lei nº 1.598/77, o Ministro da Fazenda baixou em 03.11.78 a Portaria nº 564/78, fixando os conceitos de "CUSTO DE AQUISIÇÃO", "TAXA MENSAL DE DEPRECIAÇÃO", "VALOR A RECUPERAR", "VALOR RESIDUAL ATRIBUÍDO", "RECEBIMENTO DE ARRENDAMENTO", "RECEITA DE ARRENDAMENTO" e "VALOR RESIDUAL GARANTIDO", conceitos esses que passaram a ter obediência obrigatória nos contratos de arrendamento mercantil, a partir daquela data, por força do que dispôs e seu item 10.

Com o advento do Regulamento do Imposto de Renda baixado pelo Decreto 85450/80, referido regulamento incorporou em seu artigo 235 as regras contidas no artigo 11 da Lei 6.099/74, dispondo ainda, no artigo 289, o seguinte:

"Art. 289 - O tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil reger-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 fixadas pelo Ministro da Fazenda."

São esses conceitos que fundamentam os memoráveis votos do Ilustre Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, que embasaram os Acórdãos CSRF/01-0.845 e 0.846, dos quais peço vênica para transcrever os seguintes trechos:

"Tanto nas Resoluções do BACEN, como na Portaria nº 564/78, o valor residual garantido visa, essencialmente, assegurar à arrendadora o recebimento desse valor ao findar o contrato de "leasing", quer seja ou não exercida a opção de compra. Lê-se nos contratos que se os bens forem vendidos a terceiros, por preço inferior ao valor residual garantido, a arrendatária pagará a diferença à arrendadora; se vendidos por preço superior, o excesso será entregue à arrendatária.

No "leasing" os bens arrendados permanecem de propriedade da arrendadora, imobilizados pelo custo de aquisição, que é "o montante do dispendio incorrido pela arrendadora para aquisição do bem destinado a arrendamento."

.....



J

Acórdão nº 105-4.633

Desse custo de aquisição, a mesma Portaria nº 564/78 prevê um valor a recuperar, para os efeitos fiscais, que corresponde ao custo de aquisição multiplicado por fator, de magnitude não superior à unidade, obtido pela multiplicação da taxa mensal de depreciação pelo número de meses do arrendamento.

A depreciação, como se sabe, há de ser feita mediante a utilização de taxas que levem em conta o tempo de vida útil do bem,

.....

Tecnologicamente, depreciação é perda de eficiência funcional dos bens. Economicamente, diferença entre valores. Contabilmente, custo amortizado ("Contabilidade Introdutória", Sergio de Iudícibus e Outros, Atlas, 5a. pág. 193).

Do ponto de vista fiscal, parcela que repercute subtrativamente na determinação do lucro real, base de cálculo do imposto de renda. Custo diferido e apropriado ao longo do tempo de vida útil. Valor a recuperar, na terminologia da Portaria nº 564/78.

Essa mesma Portaria denominou como valor residual atribuído a diferença entre o custo de aquisição e o valor a recuperar, isto é, o valor ainda não depreciado, o que também equivale ao valor contábil, na medida em que este é, num dado momento, a diferença entre o custo de bem (custo de aquisição) e o valor da depreciação acumulada (valor recuperado) até aquele momento.

.....

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

A rigor, a lei menciona, apenas, valor contábil residual "versus" preço de venda. Todavia, a citada Portaria, com o objetivo de ajustar toda a sistemática extraída da lei às inovações do Decreto-lei nº 1.598/77, consoante menção expressa no seu primeiro "considerando", e, possivelmente, levando em conta a Resolução nº 351, de 17.11.75, do BACEN, que introduziu a figura do "valor residual garantido", deslocou o cotejo para valor de venda e valor residual garantido.

(Toma-se, aqui valor de venda por preço de venda, admitindo-se que houve descuido terminológico)



Acórdão nº 105-4.633

gico na redação da Portaria, no inciso I do item 9, o que já não ocorreu no inciso II, acima focalizado).

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

.....

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

.....

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

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

Logicamente, o famigerado valor residual garantido, que funciona como uma espécie de seguro da remuneração global pretendida pela arrendadora, foge da natureza das coisas quando se divorcia de qualquer dos parâmetros possíveis: (a) o valor residual contábil; ou (b) o valor de mercado do bem à época da alienação pela arrendado-



Acórdão nº 105-4.633.

ra. O preço que fuja acentuadamente a qualquer desses valores, para se fixar em percentagens ínfimas ou desprezíveis, afronta a essência do "leasing" financeiro, a sua filosofia, as suas causas, os motivos, a sua natureza, enfim descaracterizando-o de maneira irremediável.

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

Embora consciente de que a transcrição dos trechos extraídos dos votos referidos são suficientes para embasar a decisão desta Câmara, no sentido de manter a exigência fiscal, permito-me acrescentar-lhes mais algumas considerações

Como se depreende da análise dos artigos 5º e 6º da Lei nº 6.099/74, o prazo de contrato, o valor das contraprestações e o preço para opção de compra ou o critério para sua fixação (art. 5º, alíneas "a", "b", "c" e "d") ficam condicionados aos "índices máximos para a soma das contraprestações", os quais serão fixados "considerando o custo do arrendamento em relação ao do financiamento da compra e venda" (art. 6º e seu § 2º). Evidentemente, a fixação do prazo contratual deve se harmonizar com o valor das contraprestações, de forma tal que o valor residual para opção de compra seja compatível com o prazo remanescente de vida útil do bem, em seu conceito econômico, contábil e fiscal, sob pena de ficar o contrato descaracterizado como sendo de arrendamento mercantil, para caracterizar-se como de compra e venda a prestação.

Não podem, as partes contratantes, pretenderem que o Fisco assista impassível a contratação de operações que, embora revestindo-se de forma de contrato de arrendamento mercantil, pactuem condições que as descaracterizam daquele tipo de operação, dando cobertura a verdadeiras operações de compra e venda



Acórdão nº 105-4.633

a prazo.

Como ensina RUBENS GOMES DE SOUZA em seu "COMPÊNDIO DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA" - Editora Resenha Universitária Ltda., Edição Póstuma, 1975, pags. 79/80, referindo-se ao artigo 108 do CTN,

"Os atos, fatos, contratos ou negócios previstos na lei tributária como base de tributação devem ser interpretados de acordo com os seus efeitos econômicos e não de acordo com a sua forma jurídica; este é o princípio básico e dele decorrem os restantes".

AMÍLCAR ARAÚJO FALCÃO, em seu clássico "FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA" (Editora Revista dos Tribunais, 2a. Edição, 1971, págs. 71 e 72) assim analisa essa matéria:

"19. Em Direito Tributário, autoriza-se o intérprete, quando o contribuinte comete um abuso de forma jurídica ("Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts)", a desenvolver considerações econômicas para a interpretação da lei tributária e o enquadramento do caso concreto em face do comando resultante não só da literalidade do texto legislativo, mas também do seu espírito, da mens ou ratio legis.

Para que tal aconteça, é necessário que haja uma atipicidade da forma jurídica adotada em relação ao fim, ao intento prático visado.

Vejamos. Nos mundo das relações econômicas, a cada intenção empírica, ou intentio facti corresponde uma intenção jurídica, ou intentio juris adequada que se exterioriza através de uma forma jurídica típica. Imagine-se que, para levar a cabo essa mesma intentio facti, o contribuinte adote uma forma jurídica completamente anormal ou atípica, embora não proibida pelo Direito Privado, com o único objetivo de, através da manipulação da intentio juris, obter o não pagamento, o menor pagamento ou o pagamento diferido no tempo de um tributo (Steuervorteil), isto é, adotou-se uma forma economicamente inadequada com o único objetivo de provocar a evasão do tributo (Steuerrumgehung)."



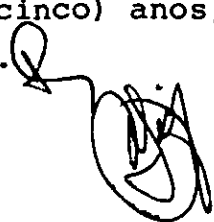
Acórdão nº 105-4.633

Se dúvida houvesse quanto à aplicação dos ensinamentos do insígne mestre da antiga Universidade do Distrito Federal, o exemplo que se segue a esses ensinamentos fulminaria definitivamente essa dúvida:

"Exemplo, aliás, colhido no Direito alemão: existe lá um imposto geral sobre vendas (Umsatzsteuer). Determinado contribuinte pretendia vender um auto móvel a prestação. Para fugir à Umsatzsteuer, deliberou, então, fazer um contrato de locação do veículo, cobrando do suposto locatário um aluguel correspondente às prestações do preço de venda. Cercou o negócio das garantias equivalentes às que existiriam no negócio de venda. Por fim, assegurou ao locatário um direito de preferência para a compra do veículo, ao termo do contrato, por um preço determinado. Não há nenhuma lei, ou nenhum princípio de Direito Privado, que impeça a locação de automóveis em condições tais. Todavia, é patente a inequivalência entre a realidade econômica e a forma jurídica adotada: o único propósito era o de colher uma vantagem fiscal, uma evasão."

Ora, o nosso Direito Tributário, ao disciplinar as operações de arrendamento mercantil, não deixou de tomar as cautelas necessárias para evitar que, sob o abuso da forma jurídica daquele contrato, se escondessem operações de compra e venda a prazo, fraudando os princípios que regem a apropriação, via depreciação, dos custos dos bens que se destinam à produção de rendimentos por mais de um exercício. Essas cautelas, como já se viu, estão representadas, entre outras, exatamente pelas condições impostas nos artigos 5º e 6º da Lei 6.099/74. Outra não é a razão da determinação contida no § 2º do artigo 6º referido.

No caso em tela, os contratos referem-se à compra de 6 (seis) empilhadeiras e um caminhão. Para as empilhadeiras, cuja vida útil estimada é superior a 5 (cinco) anos, em 18 meses foram amortizados 91,04%, 95,91%, 99,59%, 99,18% e 99,25%, nos cinco contratos a elas relativos. Quanto ao caminhão, cuja vida útil estimada é de 5 (cinco) anos, em 12 meses foram amortizados 97,67% do seu valor.



Acórdão nº 105-4.633

Não se pode querer encontrar nesses contratos qual quer resquício do princípio, da razão de ser dos contratos de arrendamento mercantil, qual seja o de proporcionar a utilização de bens sem a contrapartida da correspondente inversão total de capital relativo ao seu preço, pelo usuário. Nem se alegue, como pretende a recorrente, que a infração só poderia ocorrer se a opção de compra fosse exercida antes do término do prazo contratual. A opção pela compra, no caso, foi exercida, sem qualquer dúvida, no momento da própria lavratura dos contratos. Ou pretenderia a recorrente fazer crer que tendo pago de forma praticamente integral o valor dos bens em dezoito meses, quando sua vida útil mínima é superior a 60 meses, iria deixar de "exercer", ao final do contrato, a "opção de compra"?

Descaracterizadas estão, pois, no meu entender, as operações de que trata o processo, de seu enquadramento como operação de arrendamento mercantil, pelo que se-lhe são aplicáveis as consequências previstas no § 1º do artigo 11 da Lei nº 6.099/74 (artigo 235, § 1º, do RIR/80).

À vista do exposto, e do mais que do processo consta, conheço do recurso, por tempestivo, rejeito a preliminar de nulidade, por incabível e, no mérito, nego-lhe provimento.

É o meu voto.

Brasília (DF), 11 de julho de 1990


JOSE ROCHA - RELATOR 