



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/
.....

Sessão de 19 novembro de 1990

ACÓRDÃO Nº 101-80.771

Recurso nº - 96.513 - IRPJ - EXS: DE 1986 a 1988

Recorrente - TRANSPORTADORA JÓIA LTDA.

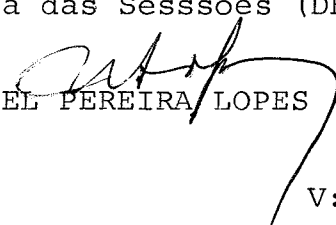
Recorrida: - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM DIVINÓPOLIS - (MG).

IRPJ - ARRENDAMENTO MERCANTIL - A fixação de valor residual ínfimo, em flagrante desproporção com o preço de aquisição dos bens junto ao fabricante e das prestações do "leasing", mais a desmesurada concentração dos pagamentos nos primeiros meses dos contratos, além de os prazos contratuais serem muito inferiores à expectativa do tempo de vida útil dos bens desvirtua a essência do contrato de "leasing" e dos princípios em que assenta, convertendo-o, na realidade, em contrato de compra-e-venda a prazo, não obstante a roupagem formal de contrato de "leasing" financeiro. Indedutíveis, por conseguinte, as prestações pagas a título de arrendamento mercantil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TRANSPORTADORA JÓIA LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencido o Conselheiro Celso Alves Feitosa (Relator), que dava provimento parcial para excluir da tributação as importâncias de Cr\$ 46.080.000,00, Cz\$ 382.018,00 e Cz\$ 100.952,000, nos exercícios de 1986, 1987 e 1988, respectivamente.

Sala das Sessões (DF), em 19 de novembro de 1990


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE E RELATOR DESIGNADO

V:V

VISTO EM
SESSÃO DE:

14 MAR 1991

AFONSO GELSO FERREIRA DE CAMPOS

PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

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



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13679-000.025/89-04

RECURSO Nº: 96.513

ACÓRDÃO Nº: 101-80.771

RECORRENTE: TRANSPORTADORA JÓIA LTDA.

R E L A T Ó R I O

Foi a Recorrente autuada sob a acusação de ter lançado como despesa valores decorrentes de contrato de arrendamento mercantil - leasing -, em número de dois (2), visto que em desacordo com a lei de regência, isto em razão de no primeiro ter sido estipulado um valor residual de 1% do custo do bem, enquanto noutro ter havido pagamento, no primeiro ano de 97,41%. Tais facto, para o FISCO transformara contrato de leasing em contrato de compra e venda à prazo.

Reclamou mais três itens no lançamento, consistente em: OMISSÃO DE RECEITA FINANCEIRA, decorrente da não contabilização do desconto por aplicação da "tablita" do plano cruzado, como receita; OMISSÃO DE RECEITA pela falta de contabilização de valores pagos; e COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL A MAIOR.

Os artigos indicados como infringidos encontram-se a fls. 02.v.

A impugnação de fls. 22, enfrenta longamente a legitimidade da contabilização dos valores pagos como parcelas dos contratos de leasing, procurando demonstrar faltar amparo legal para a exigência do FISCO. Pede socorro ao CTN, à CONSTITUIÇÃO FEDERAL, à LEI ESPECÍFICA, à DOUTRINA e à sentença do Juiz Federal Dr. SACHA CALMON NAVARRO COELHO.

Com respeito à tributação de receita financeira, nega-a porque assim não podia ser considerado o desconto deflator criado pelo plano cruzado.

Rechaça a omissão de receita por falta de contabilização de pagamentos, afirmando que o detectado correspondia a simples erros de registros sem influência na apuração do resultado do exercício. Juntou documentos para comprovar o débito de caixa de dois valores e crédito na conta banco, enquanto o terceiro valor contabilizado como despesa bancária, embora de forma errada.

Quanto aos suprimentos de caixa, as origens estavam comprovadas pelos negócios feitos pelos sócios, devidamente especificados, sendo que a efetividade da entrega e seus registros, tinham sido feitos segundo lançamentos contábeis, não vedado.

A seguir enfrenta a questão IRFON, objeto de outro processo.

O FISCO se manifestou a fls. 132 pela manutenção do lançamento, porque:

- a) afrontado nos termos como aconteceu, a essência e a razão de ser do "leasing" financeiro, determinando assim, seu enquadramento como contratos de compra e venda a prazo;
- b) que se um valor contratado foi pago a menor por aplicação de coeficiente de deflação, ocorrerá ganho financeiro, e como tal oferecível à tributação;
- c) que o suprimento de caixa exige para a sua comprovação a origem e efetividade da entrega, essa não acontecida, sendo insuficiente para tal o registro contábil;
- d) que a falta de registro dos valores ditos como

g.

Acórdão nº 101-80.771

resultado de mero erro de registro tinham servido' para alterar o saldo de caixa, uma vez embora debitado esta e creditado banco, não haviam sido registradas as saídas, enquanto a despesa bancária sequer tinha valor coincidente com o reclamado.

A decisão recorrida excluiu da exigência o reclamado a título de receita financeira por aplicação do desconto de flação e ainda o exigido por compensação de prejuízo a maior, este porque pago pela Recorrente. A ementa dela constante dá um exato entendimento das razões de decidir:

"... ARRENDAMENTO MERCANTIL - São indedutíveis as prestações pagas a título de arrendamento mercantil quando o contrato fixa valor residual insignificante face ao montante das contraprestações e expectativa de vida útil do bem por caracterizar o peração de compra e venda a prazo.

... PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS - A falta de registro de pagamentos faz concluir que foram efetuados com recursos mantidos à margem da contabilidade e que portanto, constituem receitas desvia-das da tributação mediante lançamento de ofício.

... OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS - Os ganhos' monetários decorrentes da atualização de obrigações relativas a bens do ativo permanente, por aplicação do artigo 8º do Decreto-lei 2.284, não são passíveis de tributação se o custo desses bens for reduzido em igual valor."

Intimada a Recorrente em 10.01.90, em 08.02.90 a apresentou o seu recurso voluntário (fls. 147/148), reportando-se à sua impugnação.

É o relatório.



Acórdão nº 101-80.771

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator Designado:

Não acompanho o voto do ilustre Relator pelas razões alinhadas na sequência.

Lê-se no parágrafo único, do art. 1º da Lei nº 6.099, de 12.09.74, com a redução dada pela Lei 7.132, de 26 de outubro de 1983:

"Considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta."

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

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

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

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

"O leasing financeiro, em linhas gerais, é uma coligação de negócios jurídicos através dos quais uma empresa adquire determinado bem, a pedido de outra, para o fim específico de locá-lo a esta em condições previamente estipuladas, dando-o em locação por prazo certo e assegurando, à locatária, a opção de sua compra no término da locação, por um preço residual."



Acórdão nº 101-80.771

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

"Uma resposta a este desafio parece ter sido encontrada recentemente nos Estados Unidos. Trata-se de fórmula engenhosa, que reflete uma mentalidade essencialmente prática: ao invés de comprar o equipamento de que necessita com ou sem financiamento, o empresário pede a uma instituição financeira especializada que o compre em seu lugar, segundo as indicações técnicas que ele próprio fornece e que lho dê em seguida em locação por um prazo determinado, ao cabo do qual o empresário tem opção de adquirir o material locado por um preço residual, ou de devolvê-lo, se não preferir continuar na locação por prazo indeterminado. Faz-se, destarte, um investimento amortizável com os próprios lucros que ele propicia; e que permite ao empresário conservar em seu poder os bens de equipamento unicamente durante o período em que sua rentabilidade é elevada.

Eis aí o leasing, termo que vem sendo consagrado mesmo em língua latina."

(Destques do original).

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

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

E arremata:

"De fato, o mundo contemporâneo, firmou-se opor

13.

tunamente o entendimento de que nada adianta ter a propriedade se o titular não tem condições de aproveitá-la e explorá-la adequadamente. Se o fim almejado é a produtividade, o capital em si mesmo, o capital imobilizado não constitui riqueza. O progresso decorre da produção, do lucro, da exploração do bem que constitui a verdadeira riqueza.

.....

A idéia básica de uma expansão sem necessidade de investimento imediato é o leit-motiv de toda a propaganda das companhias de leasing quando afirmam nos seus slogans: "Equipem-se sem investir" - "Reequipem-se sem imobilizar fundos" - "Um reequipamento menos oneroso, uma expansão mais rápida e maiores lucros."

Neste sentido, um excelente anúncio imaginado pelas companhias brasileiras de leasing esclarece ao leitor: "Pela primeira vez, não queremos que você compre nada". É evidente o impacto dessa fórmula que propõe o fornecimento de um serviço e a utilização de um bem, sem a necessidade de aquisição do mesmo." (Destques do original).

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

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

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

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

7

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

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

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

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

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

17.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13679-000.025/89-04
Acórdão nº 101-80.771

Em relação ao contrato de locação, a afinidade está na transmissão do uso e fruição de determinada coisa, bem como na contraprestação do aluguel.

As diferenças maiores são:

a) a função econômica do "leasing" é mais próxima da compra e venda do que da locação;

b) na locação, o locador tem a obrigação de manter a coisa, com as pertencas que a completam, em estado de servir ao uso a que se destina, durante o período contratual (Cód.Civil, art. 1.189, I e II). Se a coisa se perder ou deteriorar sem culpa do locatário, é o locador quem suporta o prejuízo da ocorrência, visto ser por conta dele que corre o risco pela perda ou deterioração da coisa devida a caso fortuito (Cód. Civil, art. 1.190). É ao locador que compete ainda resguardar o locatário dos embaraços e turbações de terceiros, que tenham ou pretendam ter direitos sobre a coisa; e é o locador quem responde pelos vícios ou defeitos da coisa, anteriores à locação (Cód. Civil, art. 1.191);

c) já no "leasing" é o arrendatário quem tem o dever de conservar a coisa, durante o prazo do contrato, em condições adequadas ao fim a que se destina. É sobre ele que recai o risco do perecimento ou deterioração da coisa, nenhum destes fatos o desonerando da obrigação de pagamento do aluguel estipulado. Se a coisa padecer de vícios ou defeitos anteriores à locação, de responsabilidade do fornecedor, tem-se entendido que é ao arrendatário que compete reagir contra a falta, perante o fabricante;

d) tem-se entendido que não aproveitam ao arrendatário, no "leasing", as regras pertinentes à prorrogação dos contra-

3

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13679-000.025/89-04
Acórdão nº 101-80.771

tos de locação reconhecidas aos locatários, do mesmo modo que não aproveitam ao arrendante, no "leasing", as causas de rescisão antecipada do contrato que a lei estabelece a favor do locador (Lei nº 4.494, de 25.11.64, art. 11 incisos III e segs.);

}

e) além disso, o aluguel, nos contratos de locação, representa o preço do uso e fruição da coisa, determinado de acordo com as taxas correntes do mercado das rendas e aluguéis, onde os aluguéis são pagos em pura perda para a aquisição da coisa. Doutra parte, o aluguel cobrável do arrendatário, no "leasing", é calculado de modo a cobrir, no conjunto das suas prestações, os custos de aquisição da coisa, acrescidos dos juros respectivos e do lucro razoável da arrendadora;

f) por essa razão é que, findo o prazo contratual, não querendo o tomador do "leasing" adquirir a coisa ao preço residual estipulado, outras vantagens lhe são por vezes atribuídas. A vantagem, porém, que mais freqüentemente lhe é concedida, e se afasta do regime de locação, é a promessa unilateral de venda ou o pacto de opção pelo preço residual estipulado. Trata-se de um preço deliberadamente inferior ao valor corrente e atual da coisa, por se tomarem em conta, na sua determinação, os aluguéis pagos pelo adquirente.

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

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

"Os aluguéis são mais altos que os existentes na locação comum, pois visam garantir, em prazo contratual determinado, a amortização do preço do equipamento, acrescido dos custos administrativos e financeiros e do lucro da companhia de leasing."

B

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13679-000.025/89-04
Acórdão nº 101-80.771

ORLANDO GOMES E ARNOLDO WALD não estão sozinhos neste entendimento de que nas prestações do "leasing" estão embutidos valores a título de amortização do preço pago pela empresa de "leasing" à fabricante do bem.

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

A Resolução nº 351, de 17.11.75 (do BACEN), no seu art. 8º, alínea "f", estabelecia o valor residual garantido, ao dispor:

"f) concessão à arrendatária de opção de compra do bem arrendado, devendo ser estabelecido o preço para o seu exercício ou critério utilizável na sua fixação, admitindo-se:

1. a garantia do valor residual;
2. o reajuste do preço acordado ou do valor residual garantido;"

Por sua vez, a Resolução nº 980, de 13.12.84, precreve, em seu art. 9º, alínea "f":

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

E continuou, na alínea "g":

"g) as despesas e os encargos adicionais que ficaram por conta da arrendatária ou da entidade arrendadora, admitindo-se:

- I - a obrigação da arrendatária de pagar, no final do prazo de arrendamento, um valor residual garantido, sempre que optar pelo não exercício da opção de compra;



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13679.000.025/89-04
Acórdão nº 101-80.771.

II - o reajuste do preço estabelecido para opção de compra ou do valor residual garantido, aplicando-se o disposto na alínea "c" anterior."

Por seu turno, a Portaria nº 564, de 03.11.78, do Sr. Ministro da Fazenda, dispõe:

"VALOR RESIDUAL GARANTIDO: preço contratualmente estipulado para exercício da opção de compra, ou valor contratualmente garantido pela arrendatária como mínimo que será recebido pela arrendadora na venda a terceiros do bem arrendado, na hipótese de não ser exercida a opção."

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

No "leasing" os bens arrendados permanecem de propriedade da arrendadora, imobilizados pelo custo de aquisição, que é "o montante do dispêndio incorrido pela arrendadora para aquisição do bem destinado a arrendamento. Integram o custo de aquisição, quando constituam ônus da arrendadora e devam ser recuperados no contrato de arrendamento, os custos de transporte, instalação, seguro e de impostos pagos na aquisição, bem como a taxa de compromisso que, tendo sido escriturada como receita de acordo com o item 5, para atender a cláusula contratual, seja capitalizada". (Port. nº 564/78, 2).

Desse custo de aquisição, a mesma Portaria nº 564/78 prevê 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.

17

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13679-000.025/89-04
Acórdão nº 101-80.771

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.

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

"Art. 12 - Serão admitidas como custos das pessoas jurídicas arrendadoras as cotas de depreciação do preço de aquisição de bem arrendado, calculadas de acordo com a vida útil do bem.

§ 1º - Entende-se por vida útil do bem o prazo durante o qual se possa esperar a sua efetiva utilização econômica."

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

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

Do ponto de vista fiscal, parcela que repercute substantivamente 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 a tribuído 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.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13679-00.025/89-04

Acórdão nº 101-80.771

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

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

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

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



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13679-000.025/89-04
Acórdão nº 101-80.771

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

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

"9. O resultado apurado na alienação do bem arrendado terá o seguinte tratamento:

I - no caso de exercício da opção contratual de compra, ou na venda a terceiro com apropriação pela arrendadora do valor residual garantido, a diferença entre o valor de venda e o valor residual atribuído será computada:

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

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

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

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

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13679-000.025/89-04

Acórdão nº 101-80.771

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

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

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

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

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

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

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

Com efeito, na sistemática contábil e fiscal que

7.

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

Além do mais, o arrendatário, que teria pago parte do preço no meio de suas prestações, nada registra a título de pagamento pela aquisição do bem, pois nem o adquire ao final do contrato. Pior ainda, o terceiro que o adquire da arrendadora, imobiliza o preço pago à arrendadora agora alienante, sem nenhuma referência às parcelas do preço que teriam sido pagas pela arrendatária enquanto esta utilizou o bem. Em suma: no contrato de compra e venda entre a arrendadora e o terceiro adquirente do bem, que certamente será pelo preço de mercado em função da data e do valor comercial do bem, a arrendadora - vendedora jamais faz constar (e não teria sentido que o fizesse) algo do tipo: preço de venda: 100; parte paga pela arrendatária X: 99. Diferença a ser paga pela adquirente Y: 1.

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

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

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

SERVICÓ PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-80.771

PROCESSO Nº 13679-000.025/89-04

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

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

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

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

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

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

Acórdão nº 101-80.771

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

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

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

No plano, digamos, comercial, e desde que nas prestações de "leasing", o embutimento de parcela do preço de compra não foi provado, nem demonstrado, mas apenas alegado (como 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

M!

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-80.771

Processo nº 13679-000.025/89-04

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 arrendadora. O preço que fuja acentuadamente a qualquer desses valores, para se fixar em percentagens ínfimas ou desprezíveis, afronta a essência do "leasing" financeiro, a sua filosofia, as suas causas, os motivos, a sua natureza, enfim 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, a justar-se coisa diversa.

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

O argumento é falacioso. Nenhuma lei das que regulam os contratos nominados, cujos pagamentos se sucedem no tempo ,

3.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-80.771

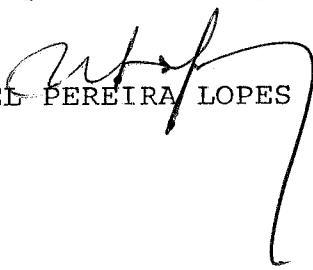
Processo nº 13679-000.025/89-04

cuida especificamente da fixação das parcelas, a não ser, como nos contratos, raros, em que se devam observar princípios ou normas de ordem pública.

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

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

Isto posto, voto pelo improvimento do recurso.


URGEL PEREIRA LOPES

- RELATOR DESIGNADO

Acórdão nº 101-80.771

VOTO_VENCIDO

Do Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA, Relator:

Fiel ao meu entendimento quanto a questão "leasing", manifestado outras vezes nesta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, sempre vencido, passo a repetir as minhas razões para a falta de unanimidade, com a vênia de meus ilustres pares:

No mais, entendo que a decisão recorrida bem julgou a matéria, pelo que adoto a conclusão e razões constantes da mesma para manter a tributação.

A matéria em julgamento encontra-se estabelecida em termos de legislação, na Lei 6.099/74, alterada pela Lei nº 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 de terminados, 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 de terminado, 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

7.

Acórdão nº 101-80.771

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 Ed^utora - pág. 1145/46).

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 número 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 acréscimos de juros e correção monetária, multa e demais penalidades legais.

Art. 289 - O tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil rege-se 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."

As Portarias nºs 564/78 e 140/84, cuidando da tributação das empresas **arrendadoras**, estabeleceram os procedimen

M.

tos 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 in corrido 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 indiscutíveis 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 -e compra, segundo o mercado, depois 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

M.

Acórdão nº 101-80.771

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 vênia, 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 despesas 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

h.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13679-000.025/89-04
Acórdão nº 101-80-771

mais elementar para a boa guarda e zêlo 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 cerada, 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 contrário 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 nº 6.099".

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

"É 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 diferença a menor, entre este e aquele, não é de dutível, para fins de apuração do lucro tributável

7.

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 o locado como integrante de seu imobilizado, sujeito a correção monetária e depreciação, diante da desclassificação, resultaria em um enriquecimento sem causa do sujeito passivo, 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 desclassificação 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 intróito, 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, são 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 Ré, esforçada na "interpretação econômica" dos fatos tributáveis não encontra respaldo em lei. O art. 109 do C.T.N. que muitos imaginam justificar a chamada interpretação econômica, em verdade, não chega a tanto, se conjugado com o art. 110, que se

7.

Acórdão nº 101-80.771

lhe segue e o parágrafo 1º do art. 108, proibitivo do uso da analogia para deduzir tributo não previsto em lei...

É como dissemos, o direito tribuário admite a atribuição de efeitos fiscais aos institutos de direito privado, poré 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 NESTE 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



Acórdão nº 101-80.771

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 LICITOS 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 "quaestio juris", em reforço das razões de decidir até explanadas, com espeque no princípio da legalidade, obstaculizador da interpretação econômico no direito tributário brasileiro contemporâneo.

23. Dito isto verifica-se "sub espécie 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 derradeiro, 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,

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13679-000.025/89-04

Acórdão nº 101-80.771

admite que os particulares celebrem contratos de compra-e-venda e/ou arrendamento mercantil para adquirir bens para o ativo fixo, certo que tais negócios estão regrados 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.

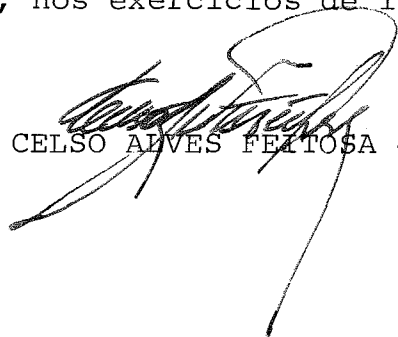
Mas, mesmo nos casos em que se verifique um verdadeiro caso omissio, nunca o órgão de aplicação do direito poderá recorrer à analogia, porque a tal se opõe frontalmente o princípio da legalidade (art. 70 da Constituição)... Em conclusão: ou o negócio indirecto fica, por força da interpretação da lei, submetido ao regime do negócio directo correspondente; ou então permanece - por via da vontade de "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. "Pereat Fiscus, salvat mundus".

Portanto, meu voto é para o provimento parcial do recurso, para exclusão da glosa das parcelas pagas no contrato de "leasing", nos valores de: Cr\$ 46.080.000; Cz\$ 382.018,00 ;

e Cz\$ 100.952,00, nos exercícios de 1986, 1987 e 1988, respectivamente.

3


CELSO ALVES FELTOSA - RELATOR