



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

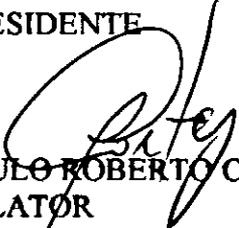
PROCESSO Nº. : 13708.000311/88-22
RECURSO Nº. : 114.017
MATÉRIA : IRPJ - Exs.: 1986 e 1988
RECORRENTE : COMÉRCIO DE PAPÉIS E APARAS IPIRANGA LTDA.
RECORRIDA : DRJ no RIO DE JANEIRO-RJ
SESSÃO DE : 19 de março de 1997
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.972

IRPJ - ARRENDAMENTO MERCANTIL - Incabível a glosa das parcelas pagas a título de "leasing", pela descaracterização da operação, se o contrato de arrendamento mercantil tiver sido formalizado de acordo com as normas estabelecidas pela Lei nº 6.099/74.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMÉRCIO DE PAPÉIS E APARAS IPIRANGA LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 JUN 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, NATANAEL MARTINS, EDSON VIANNA DE BRITO, MAURILIO LEOPOLDO SCHMITT, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUTMARÃES e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13708.000311/88-22
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.972
RECURSO Nº. : 114.017
RECORRENTE : COMÉRCIO DE PAPÉIS E APARAS IPIRANGA LTDA.

RELATÓRIO

COMÉRCIO DE PAPÉIS E APARAS IPIRANGA LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 30, da decisão prolatada às fls. 52/57, da lavra do Chefe da DIRCO da Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro - RJ, que julgou parcialmente procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de fls. 02, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Da descrição dos fatos consta que a exigência fiscal remanescente, refere-se a glosa de despesas de arrendamento mercantil, decorrente de contrato cujas prestações objetivaram a concentração de maiores valores reais nas primeiras prestações.

O processo ora em questão já foi apreciado por esta Câmara que decidiu, por unanimidade, devolver o mesmo à repartição de origem para que a autoridade "a quo" proferisse nova decisão, pelo motivo de haver sido alterada a capitulação legal por ocasião da decisão de primeira instância.

Da nova apreciação pela autoridade monocrática, o lançamento foi mantido parcialmente e teve o seguinte ementário:

*"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
Arrendamento Mercantil - Glosa de Despesas - A fixação de valor residual ínfimo, em si, não justifica a glosa de despesa correspondente, à vista de inexistência de norma que fixe proporcionalidade entre este valor e o bem objeto de arrendamento. Entretanto, a concentração de maiores valores reais nas primeiras prestações configura abuso de forma, que enseja a descaracterização do contrato de arrendamento mercantil.*

LANÇAMENTO PROCEDENTE, EM PARTE."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13708.000311/88-22
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.972

Ciente da decisão de primeira instância em 24.10.96 (A.R. fls. 61), a interessada interpôs, em 20.11.96, recurso voluntário, no qual expõe a seguinte argumentação:

1 - O tratamento tributário para as operações de arrendamento mercantil está disposto na Lei 6.099 de 12/09/74, alterada pela Lei 7.132 de 26/10/83.

Prevê a Lei 6.099, no artigo 11 § 1º :

“A aquisição pela arrendatária de bens arrendados em desacordo com as disposições desta Lei, será considerado operação de compra e venda a prestação”.

A operação, para ser considerada compra e venda a prestação, terá que infringir a Lei 6.099, o que não é o caso.

2 - É presunção da fiscalização querer enfocar como simulação de operação de Leasing, pois é necessário mencionar qual artigo da Lei 6.099 foi transgredido.

Diz ainda, a citada lei, em seu artigo 7º:

“Todas as operações de arrendamento mercantil subordinam-se ao controle e fiscalização do Banco Central do Brasil, segundo normas estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional, a elas se aplicando, no que couber, as disposições da Lei n. 4.595 de 31/12/64 e legislação posterior relativa ao Sistema Financeiro Nacional.”

Afirma que o contrato de arrendamento questionado não infringiu a legislação de regência e solicita o cancelamento do auto de infração.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13708.000311/88-22
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.972

V O T O

CONSELHEIRO PAULO ROBERTO CORTEZ , RELATOR

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

A fiscalização glosou a contabilização de despesas ou custos a título de contraprestações de arrendamento mercantil, salientando que no contrato firmado, a maior parte do preço ajustado foi pago nas primeiras prestações, descaracterizando a operação de leasing.

Já a recorrente sustenta a regularidade e o procedimento por ela adotado, contestando a procedência do entendimento prevalente no Auto de Infração.

Ocorre que referido contrato decorre de uma operação de arrendamento mercantil cujo bem refere-se a uma prensa para enfardar papel. O prazo de arrendamento foi estipulado em 36 meses, sendo as primeiras 24 parcelas no valor de Cr\$ 2.645.920,00, e as 12 parcelas restantes no valor de Cr\$ 1.000,00.

O tratamento tributário para as operações de arrendamento mercantil está disposto na Lei nº 6.099/74, com as alterações previstas na Lei nº 7.132/83.

De acordo com os citados diplomas legais, a aquisição pelo arrendatário de bens arrendados em desacordo com as disposições legais, será considerado operação de compra e venda a prestação, o que não é o caso da questão aqui discutida.

Posteriormente, em 13/12/84, foi aprovado o Regulamento anexo à Resolução nº 980, do Banco Central do Brasil, a qual estabeleceu normas a serem obedecidas nas operações de leasing, entre as quais é importante citar:

*“Art. 9º - Os contratos de arrendamento mercantil devem ser formalizados por instrumento público ou particular, devendo constar obrigatoriamente, no mínimo, as especificações abaixo relacionadas:
a) a descrição dos bens que constituem o objeto do contrato, com todas as características que permitam sua perfeita identificação;*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13708.000311/88-22
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.972

- h) o prazo do arrendamento;*
 - c) o valor das contraprestações ou fórmula de cálculo das contraprestações, bem como o critério para seu reajuste;*
 - d) a forma de pagamento das contraprestações por períodos determinados, não superiores a 1 (um) semestre, salvo nos casos de operações que beneficiem atividades rurais, quando o pagamento pode ser fixado por períodos não superiores a 1 (um) ano;*
 - e) as condições para o exercício por parte da arrendatária do direito de optar, após cumprido o prazo do arrendamento, pela renovação do contrato, pela devolução dos bens ou pela aquisição dos bens arrendados;*
 - f) concessão à arrendatária de opção de compra do bem arrendado, devendo ser estabelecido o preço para seu exercício ou critério utilizável na sua fixação, que pode inclusive ser o de valor de mercado;*
-

Art. 10 - Os contratos devem estabelecer os seguintes prazos mínimos de arrendamento:

- a) 2 (dois) anos, compreendidos entre a data da entrega dos bens à arrendatária, consubstanciada no termo de aceitação e recebimento dos bens, e a data de vencimento da última contraprestação, quando se tratar de arrendamento de bens com vida útil igual ou inferior a 5 (cinco) anos;*
- b) 3 (três) anos, observada a definição do prazo constante da alínea anterior, para o arrendamento de outros bens.*

Art. 11 - A operação será considerada como de compra e venda a prestação se a opção de compra for exercida antes do término da vigência do contrato de arrendamento.

.....

Art. 36 - O Banco Central do Brasil poderá fixar critérios de distribuição de contraprestações de arrendamento durante o prazo contratual, tendo em vista o adequado atendimento dos prazos mínimos disciplinados no artigo 10 deste Regulamento."

Do exposto podemos verificar que o contrato de arrendamento firmado (fls. 15/18), preenche todos os requisitos estabelecidos para a operação.

Com respeito à concentração das parcelas, de maior valor nas primeiras 24 contraprestações, e de valor reduzido das 12 últimas, o Regulamento acima descrito, em seu artigo 36, estabeleceu que o Banco Central "*poderá fixar critérios de distribuição*", o que não foi feito até hoje.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13708.000311/88-22
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.972

Outrossim, cabe aqui ressaltar a declaração de voto do eminente Conselheiro Dr. Natanael Martins, em Sessão de 10 de agosto de 1993, junto ao Acórdão nº 107-0.525:

"...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).

.....

Luciano Amaro, (Interpretação e Integração da Lei Tributária, artigo inédito em vias de publicação na revista CFFTR), que também não admite a chamada interpretação econômica do direito tributário, ao contrário, 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 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 acordo com os princípios de direito privado, vale dizer, uma compra e venda, embora mencionada em lei tributária, é identificada como tal de acordo com os princípios de direito privado; em suma, continua sendo compra e venda também para o direito tributário; e o que não é compra e venda não passa a sê-lo no campo fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13708.000311/88-22
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.972

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, deveriam ser 'economicamente' considerados como compra e venda. E graças a esse criativo labor econômico-hermenêutico, a referência que a lei tivesse feito à compra e venda, seria entendida como abrangente de qualquer outro negócio jurídico que, economicamente, revelasse igual capacidade contributiva.

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13708.000311/88-22
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.972

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

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

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

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

Ora, a desconsideração dos contratos de arrendamento mercantil, da forma como vem sendo levada a termo pelas autoridades de fiscalização, sem sombra de dúvidas, vem transformando os aplicadores da lei em

seus autores (da lei). Isto é por intermédio a interpretação econômica do

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13708.000311/88-22
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.972

seus autores (da lei). Isto é por intermédio a interpretação econômica do negócio jurídico, 'legislam os aplicadores da lei' (as autoridades desideratum 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."

A propósito da matéria aqui discutida, o Banco Central do Brasil, ao ser consultado pela Associação Brasileira das Empresas de Leasing, respondeu através do Telex Dimel nº 87/014, de 10/02/87, dessa forma:

"Entendemos que a distribuição dessas contraprestações durante a vigência do contrato deve ser decidida pelos contratantes, eis que uma maior concentração de pagamentos no início ou no fim do contrato não descaracteriza o arrendamento financeiro.

Igual raciocínio deve ser feito em relação ao valor residual garantido - VRG que, quase sempre, é o preço de opção de compra. Quanto menor o VGR 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."

Assim, a orientação do Banco Central, sendo um órgão integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, da qual a Secretaria da Receita Federal também é parte, à vista do artigo 37 da Constituição Federal que estabelece aos órgãos da administração pública a observância, dentre outros, dos princípios da legalidade e da moralidade, não pode ser desconsiderada.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13708.000311/88-22
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.972

Portanto, levando-se em conta que o contrato de arrendamento preenche os requisitos exigidos em lei, atendendo inclusive o prazo mínimo disciplinado pelo artigo 10 do Regulamento que estabelece as normas para o arrendamento mercantil, e inexistindo determinação legal que estabeleça critérios de distribuição das contraprestações de arrendamento durante o prazo contratual, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 19 de março de 1997.


PAULO ROBERTO CORTEZ