



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MAT/
.....

Sessão de 22 de julho de 19 81

ACORDÃO Nº 101-72.477

Recurso nº - 83.345 - IRPJ - EXS: DE 1971 a 1975

Recorrente - CATERPILLAR BRASIL S.A.

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SÃO PAULO (SP)

IRPJ - PROVENTOS EM DIVISAS ESTRANGEIRAS - SERVIÇOS PRESTADOS, NO TERRITÓRIO NACIONAL, POR EMPRESAS NACIONAIS A EMPRESAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR - Os proventos em moeda estrangeira ou em títulos e participações acionárias emitidos no exterior somente se excluem do lucro operacional, quando percebidos em razão de serviços técnicos, de assistência técnica, administrativa e semelhantes efetivamente prestados, no exterior, por empresas nacionais a outras empresas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CATERPILLAR BRASIL S.A.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da incidência as seguintes parcelas: Cr\$278.952,11; Cr\$ 137.506,72; Cr\$ 184.560,00; Cr\$ 250.052,44 e Cr\$ 380.235,00, respectivamente, nos exercícios de 1971 a 1975. Vencidos os Conselheiros Francisco de Assis Miranda, Raul Pimentel e Fernando Cícero Velloso que, ainda, davam provimento parcial ao recurso para dar à prestação de serviços o mesmo tratamento que a legislação dispensa a exportação de manufaturados. O Conselheiro Presidente juntou declaração de voto.

Sala das Sessões (DF), em 22 de julho de 1981.

AMADOR OUTEIRO FERNANDEZ

PRESIDENTE

SYLVIO RODRIGUES

RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:

ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL

27 AGO 1981

Vide verso



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0813/054.923/75

RECURSO N.º:- 83.345

ACÓRDÃO N.º: 101-72.477

RECORRENTE:- CATERPILLAR BRASIL S.A.

R E L A T Ó R I O

CATERPILLAR BRASIL S.A., empresa com sede na capital do Estado de São Paulo, foi autuada e notificada a recolher o crédito tributário, composto de imposto de renda, correção monetária e multa, constante da peça vestibular de fls. 5, lavrada, em 23.12.1975, quanto aos exercícios de 1971 a 1975, sob o fundamento de que houve exclusão indevida dos proventos recebidos do exterior, correspondentes à prestação de serviços técnicos, de assistência técnica, administrativa e semelhantes, por terem os serviços sido prestados exclusivamente no Brasil, contrariamente ao artigo 43, parágrafo único, da Lei nº 4506, de 30.11.1964 (arts. 160 do RIR/66 ou 158 do RIR/75) e Pareceres Normativos CST Nº 411/71 e 131/74.

O dispositivo legal citado, constante do artigo 43, parágrafo único, da Lei nº 4.506/64, apresenta a seguinte redação:

"Art.43,§ único - Estão excluídos do lucro operacional os proventos em moeda estrangeira ou em títulos e participações acionárias emitidas no exterior, enviadas ao Brasil e correspondentes à prestação de serviços técnicos, de assistência técnica, administrativa e semelhantes, prestados por empresas nacionais a empresas no exterior".

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0813/054.923/75
Acórdão nº 101-72.477

A empresa contestou a cobrança do crédito tributário pela petição reclamatória de fls. 9/42, opondo duas preliminares e tema de mérito.

Salientando que, embora a interessada não concorde com o lançamento, a defesa diz, em preliminar:

- que há erro de cálculo do lançamento que não considera a redução correspondente à receita oriunda da exportação de produtos manufaturados sobre a parcela acrescida ao lucro tributável, uma vez que nenhum dispositivo legal vigente autoriza que os incentivos à exportação sejam inaplicáveis aos impostos decorrentes de lançamento "ex officio" ou suplementar, porquanto a objeção que o art. 295 do RIR/75 faz é a incentivos de outra natureza que não a da exportação;
- que a correção manetária sobre multa é ilegal, devendo apenas recair sobre o tributo, se devido, sem atingir a multa.

Sob o tema de mérito, as razões de defesa se sintetizam em dizer:

- que o Auto de Infração se refere aos artigos 158 e 483, alínea "c", do RIR/75 e artigo 43, § único, da Lei nº 4.506, de 30.11.1964, como dispositivos que teriam sido contrariados, e, de outro lado, alude aos Pareceres Normativos nºs 411/71 e 131/74 da Coordenação do Sistema de Tributação, que refletiriam a orientação desse Órgão sobre o assunto;
- que a causa do lançamento consta da peça vestibular como tendo sido excluído indevidamente do lucro tributável o valor anual recebido do exterior para a prestação de serviços exclusivamente no Brasil; 

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0813/054.923/75
Acórdão nº 101-72.477

- que o artigo 483, alínea "c", do RIR/75 trata de hipóteses de lançamento "ex officio" e só teria sentido se tivesse sido indevida a exclusão do lucro tributável os proventos em moeda estrangeira recebidos pela empresa, o que depende do resultado final do caso, não comportando, portanto, comentários autônomos;
- que o problema do processo está adstrito à aplicação do parágrafo único, artigo 43, da Lei nº 4.506, de 30.11.1964, o qual está consolidado no artigo 160 do RIR/66 e no art. 158 do RIR/75.
- que não é levantada nenhuma questão quanto à natureza dos serviços prestados, à sua prestação efetiva e à real remuneração em moeda estrangeira, mas somente quanto ao fato de os serviços terem sido prestados exclusivamente no Brasil;
- que a questão do alcance do parágrafo único, art. 43, da Lei nº 4.506/64, já fôra objeto de apreciação pelas altas autoridades fazendárias, através de dois processos nºs 98.412/65 e 104.862/69, ambos de interesse de Monsem, Leonardos & Cia, assim:
 - a) no processo nº 98.412/65, quando o então Coordenador do Sistema de Tributação aprovou, em 23.12.1969, o parecer nº 488 do S.L.T.N., que contém por ementa o seguinte:

"(I.R.) - Os favores fiscais previstos no art. do R.I.R. - Decreto nº 58.400/66, são concedidos aos casos em que os serviços tenham sido prestados no Brasil ou no exterior por empresas estabelecidas no Brasil";

- b) no processo nº 104.862/69 quando a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitiu opinião favorável à adoção do parecer do jurista Giberto de Ulhoa Canto proferido no sentido de permitir-se que também serviços prestados exclusivamente no Brasil a empresas estrangeiras tenham sua remuneração

ração excluída do lucro operacional;

- que o parecer do citado jurista, subscrito pelo Procurador Geral da Fazenda Nacional foi integralmente aprovado pelo Excelentíssimo Senhor Ministro da Fazenda, em despacho exarado em 01.12.1971, publicado no D.O.U. de 07.12.1971 (docs.nºs 6 e 7, fls. 58 e 59);
- que o parecer daquele jurista foi publicado em 1975 "in" "Estudos e Pareceres de Direito Tributário" (Editora Revista dos Tribunais), páginas 358 a 373, e está anexo, por cópia a este processo (doc. nº 8, de fls. 60 a 75);
- que o Primeiro Conselho de Contribuintes, nas duas vezes que foi chamado a decidir o problema, pelos Acórdãos nºs 62.161, de 19.09.1969, e 66.428, de 24.06.1974 (doc. nº 9, fls. 76/78 e doc. nº 10, fls. 79/82), deu provimento aos recursos do contribuinte sob o fundamento de que o fato de excluir do lucro operacional o valor da moeda estrangeira, remetida ao Brasil, pela prestação de serviços ou de assistência técnica, administrativa ou semelhante, a empresa no exterior, independia do local em que se prestasse, de forma respectiva, o serviço ou a assistência técnica:
- que a despeito de conflitar com a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes e com a orientação traçada pelo Sr. Ministro da Fazenda a autuação tomou por base as disposições dos Pareceres Normativos CST nºs. 411/71 e 131/74, explicando nos subitens 2.35 e 2.36, o seguinte:

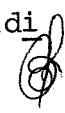
"2.35 - O Parecer Normativo 411/71, conclui no sentido de que "não podem se beneficiar do disposto no citado preceito do art. 160 do R.I.R. os proventos derivados



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0813/054.923/75
Acórdão nº 101-72.477

das atividades nele enumeradas, quando conclusivamente se concretizem no Brasil, ainda que atendidos os demais requisitos legalmente previstos". O segundo Parecer citado no auto de infração, de nº 131/74, modifica o entendimento contido no 411 quando afirma que "decorre lógico que, conforme as circunstâncias, os serviços podem ser totalmente realizados no Brasil (planejamento, laudos técnicos, controle à distância, projetos, etc), desde que o ato derradeiro da prestação de serviços — sua utilização ou consumo — se dê no exterior". Esta afirmação importa em uma profunda alteração do conceito jurídico emitido anteriormente mas vem, no Parecer em exame, acompanhado de um rol de condições para gozo do benefício previsto no parágrafo único do art. 43 da Lei 4.506, quais sejam: (a) que as empresas consumidoras dos serviços sejam sediadas no exterior; (b) que o pagamento dos serviços seja efetuado em moeda estrangeira ou em títulos e participações acionárias, emitidos no exterior e enviados ao Brasil; (c) que os serviços sejam consumidos ou utilizados no exterior; (d) que a prestação dos serviços não seja, por natureza, condições de mercado ou imposição legal, privativa da empresa nacional, isto é, que se possa admitir o caráter competitivo de participação desta no mercado internacional; (e) o benefício não aproveita aquelas entidades nacionais prestadoras de serviços de despachante, registro de patentes, assistência jurídica em problemas de direito interno e assemelhados.

2.36 - Excetuadas as condições previstas nas alíneas "a" e "b", que estão expressas na lei, as outras não decorrem do texto legal. Por isso, a orientação traçada nos Pareceres Normativos 411/71 e 131/74, no sentido de que os serviços sejam prestados, consumidos ou utilizados no exterior; a sua prestação não seja, por natureza ou imposição legal, privativa de empresa nacional, isto é, que se possa admitir caráter competitivo de participação desta no mercado internacional; o benefício não aproveita aquelas entidades nacionais prestadoras de serviços de despachante, registro de patentes, assistência jurídica em problemas de direito interno e assemelhados, constitui orientação claramente conflitante com o entendi



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0813/054.923/75
Acórdão nº 101-72.477

mento do Exmo. Sr. Ministro da Fazenda que, ao aprovar os pareceres e decisões contidas nos processos 98.412/65 e 104.862/69, acima recapitulados, aprovou orientação no sentido de que: (a) os serviços, a que se refere o parágrafo único do artigo 43 da Lei 4.506/64 podem ser prestados no Brasil ou no exterior; (b) o aludido dispositivo não visa estimular exportação "Know-how" ou tecnologia e sim o ingresso de divisas no País; (c) todos os serviços técnicos, de assistência técnica, administrativa e semelhantes, quando prestados a empresas domiciliadas no exterior e remunerados em moeda estrangeira, são alcançados pelo dispositivo legal, que não faz qualquer distinção quanto à natureza dos serviços".

- que os serviços prestados pela autuada estão perfeitamente enquadrados na hipótese prevista no art. 43, § único, da Lei nº 4.506/64, que, utilizando o termo "semelhantes" como alternativa para a expressão "serviços técnicos, de assistência técnica, administrativa e semelhantes", procura abranger, com toda amplitude, todo serviço que exija uma especialização ou conhecimentos específicos.

A reclamação foi julgada pelo Delegado da Receita Federal em São Paulo, na conformidade da Decisão nº 004/80 (fls. 187/188) a qual contém a ementa e os considerados a seguir transcritos:

"EMENTA - Os serviços referidos no artigo 158 do R.I.R., que determinam a exclusão do lucro operacional dos rendimentos correspondentes, devem ser realizados ou consumidos no exterior."

"CONSIDERANDO que, consoante a orientação constante dos Pareceres nºs 411/71 e 131/74, o objeto do benefício pleiteado pela impugnante é a exportação de tecnologia nacional, e que os serviços referidos no artigo 158 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 76.186/75, por determinarem a exclusão, do

lucro operacional, dos rendimentos correspondentes, condiciona a que os mesmos tenham que ser realizados ou consumidos no exterior;

CONSIDERANDO que as decisões proferidas nos processos nºs 98.412/65 e 104.862/69, invocados pela postulante, vinculam as partes apenas na relação processual correspondente, devendo, portanto, prevalecer a força normativa dos Pareceres nºs 411/71 e 131/74 da Coordenação do Sistema de Tributação, emitidos sobre a matéria em questão:

CONSIDERANDO que, a matéria tributável constante do Auto de Infração não se refere à exportação de manufaturados, portanto, não abrangidos pelos benefícios fiscais previstos no artigo 223, alínea "i", do Regulamento citado;

CONSIDERANDO que, nos termos do artigo 528, § 1º do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 76.186/75, as multas aplicadas como percentagens do débito fiscal serão calculadas sobre o respectivo montante corrigido monetariamente, e que não compete à Administração apreciar arguição de desconformidade da lei fiscal com o Código Tributário Nacional, conheço da impugnação apresentada, para julgar procedente a ação fiscal, mantendo o lançamento impugnado".

À decisão singular sobrevém recurso, interposto tempestivamente com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 06.03.1972, de acordo com a petição recursória de fls. 200/231, li da integralmente, na qual a defesa repete as contraditas expostas na petição reclamatória.

É o relatório.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0813/054.923/75
Acórdão nº 101-72.477

V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

O desate do litígio fiscal está simplesmente ligado à circunstância de saber se, para excluírem-se do lucro operacional os proventos em moeda estrangeira ou em títulos e participações acionárias emitidas no exterior, enviadas ao Brasil, por ~~contra-~~ prestações dos serviços aos quais alude o parágrafo único, art.43, da Lei nº 4.506, de 30.11.1964, é necessário que eles sejam consumidos ou realizados em território alienígena ou se independem do local da prestação deles.

Embora a defesa tenha feito longo comentário a respeito da natureza e efetiva prestação dos serviços, imperioso se torna distinguir que o Auto de Infração de fls. 5 apenas objetou à concessão do benefício da exclusão o fato de que tais serviços foram prestados exclusivamente no Brasil.

Afora esta particularidade, quanto ao local da realização dos serviços, porque nenhuma outra se opõe àquela exclusão, não estão em debate as demais condições da lei, não só no pertencente à natureza dos serviços, uma vez que a finalidade do dispositivo tem por finalidade estimular a exportação da tecnologia nacional, senão também no que concerne à prestação efetiva deles e à real remuneração em moeda estrangeira ou em outros valores. Assim, é de dar-se por imperioso conseqüente admitir-se que estoutas condições fiquem satisfatoriamente comprovadas no curso da lide.

A discórdia, criada em torno do local em que os serviços se realizaram, advém da redação final da norma fiscal que, referindo-se aos serviços nela enunciados, usa da expressão — "prestados por empresa nacionais a empresas no exterior."

A simples leitura do dispositivo, em razão do emprego das palavras "no exterior", socorre a idéia de que elas se referem ao lugar onde devem ser prestados os serviços, considerando-os como realizados fora do País.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0813/054.923/75
Acórdão nº 101-72.477

Críticas se fazem a esse entendimento, todas baseadas na redação da parte final do texto legal, ou mais precisamente pela posposição do adjunto adverbial de lugar, "no exterior" ao substantivo "empresas", em vez de ter sido colocado, entre vírgulas, logo após o verbo prestar, empregado no particípio passado "prestados", ao qual ele se vincula.

Os oponentes à compreensão de que os serviços devem ser consumidos ou realizados em território de outro país, aduzem que as palavras "no exterior", por sua colocação na frase, se relacionam com empresas e não com o verbo "prestados".

A questão a respeito da posição ocupada pelas palavras "no exterior", em absoluto não prejudica o sentido que o legislador quis dar à norma legal. Sob esse aspecto, a pendência não oferece relevo fiscal e passa a ser pura questão de estilística.

Ademais, se o designativo "exterior" fosse complemento restritivo de "empresas", como defendem os que dizem independêr do local em que os serviços se consomem ou se realizam, a fim de permitir-se excluir do lucro operacional a retribuição recebida em moeda estrangeira ou em títulos e participações acionárias emitidas no exterior a contração do artigo definido "o" não seria com a partícula prepositiva "em" e sim com a "de". Daí sobressai que a intenção do legislador não foi a de exigir condição estrangeira para as empresas em favor das quais se desenvolvessem aqueles serviços, pois, ao reverso, impunha-se o emprego de outras expressões, como, por exemplo, "do exterior" ou "a empresa estrangeira", ao invés de "no exterior" como fez.

É indiscutível, pois, que a característica do adjunto adverbial de lugar "no exterior" se liga, sintaticamente, ao verbo prestar, empregado no modo participial, e, de forma alguma, o deslocamento daquele adjunto para o final da frase, após o vocábulo "empresas", não modifica o sentido do lugar onde os serviços devem ser prestados.

Uma disposição de lei se compõe de comandos gerais



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0813/054.923/75
Acórdão nº 101-72.477

e abstratos de direitos que se destinam a regular a composição de conflitos de interesse, quando surgidos. Então, se ela tem essa destinação, a sua validade, porque se trata de norma de lei elaborada de acordo com os ditames constitucionais, deve distinguir-se por sua eficácia em dirimirem-se os conflitos, interpretando-a convenientemente quanto aos objetivos colimados pelo legislador. Portanto, quando a norma jurídica, por ser válida, for suscetível de ser aplicada, transforma aqueles comandos gerais e abstratos em relações concretas e específicas, tornando o direito operante.

O benefício da exclusão de que cogita o artigo 160 do RIR/66, que condensa as disposições do parágrafo único, art. 43, da Lei nº 4.506/64, visa a política cambial, perseguida pelo legislador brasileiro, de estimular o desenvolvimento de operações que proporcionem divisas para o Brasil.

Surgem, então, as objeções consistentes em dizer que não teria sentido a existência do referido preceito legal, uma vez que o art. 200, e seus parágrafos, e o art. 224, § 1º, ambos do RIR/66, já permitiam que se excluíssem do lucro operacional das empresas os resultados obtidos em atividades exercidas fora do País.

Contra tais objeções acresce dizer que não se venha supor que, se uma empresa obtiver resultados de transações que se iniciem e se ultimem exclusivamente no território nacional e também resultados de atividades exercidas parcialmente no país e no exterior, não esteja duplamente obrigada a fazer, em relação àquelas transações, a escrituração de que cogita o artigo 224, § 1º, do RIR/66, e, quanto ao exercício dessas atividades, a proceder na forma do artigo 200 do mesmo regulamento, tanto que, no caso de impossibilidade de separarem-se os resultados provenientes da exploração de atividades nas condições previstas no último artigo citado, a empresa terá o lucro operacional arbitrado. Uma obrigação, entenda-se, não exclui a outra; ambas devem ser cumpridas.

A propósito, é importante consignar o que diz, a respeito de semelhantes objeções, o Parecer Normativo CST nº 411, 

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0813/054.923/75
Acórdão nº 101-72.477

de 11.06.1971 (D.O.U. de 04.08.1971), nos itens 10 e 11 com a seguinte redação:

"10. Com efeito, em razão do disposto no art. 200 e seus parágrafos, caso fossem compostos, material ou intelectualmente, no país os projetos, roteiros, relatórios ou quaisquer peças de orientação básica dos serviços a serem prestados no exterior, sujeitar-se-ia à tributação a parte dos resultados coorespondente a estas atividades desenvolvidas no país. E, na hipótese de impossibilidade de distinção entre os resultados relativos às atividades do país e as do exterior, fatalmente a empresa teria o seu lucro operacional arbitrado. Porém, com a vigência do preceito reproduzido no art. 160, foi removido este verdadeiro empecilho à exportação do "Know-how" nacional e, mais do que isto, ainda foi concedido incentivo ao seu incremento.

11. Isto porque, ao disciplinar a matéria, o legislador a distinguiu dos demais tipos de atividades exercidas parcialmente no Brasil e no exterior, dando-lhe um tratamento especial em função do local da conclusão do fato econômico (a prestação dos serviços no exterior) e não dos limites territoriais em que se desenvolvessem as várias fases pré-conclusivas, como nos demais casos. Daí já fugirem ao alcance da tributação todos os proventos em moeda estrangeira ou em títulos e participações acionárias emitidos no exterior e derivados da prestação de serviços técnicos, assistência técnica, administrativa e semelhantes quando prestados no exterior a outras empresas, mesmo que as atividades de orientação básica tenham que se desenvolver no Brasil."

Perante esse entendimento, mesmo em se tratando de dispositivo concedente de benefício, que implica em exclusão do crédito tributário sobre a retribuição em moeda estrangeira ou em outros valores recebidos de país alienígena por serviços técnicos, assistência técnica, administrativa ou semelhantes prestados no exterior, e cuja interpretação tem por característica prevalente a literalidade dos termos, em face do artigo 111 do Código Tributário Nacional, ainda que se fuja ao simples estudo da norma tal como existe, fossilizada para o exame, através de pesquisa perfunctória, feita unicamente à vista do adjunto adverbial de lugar, "no exterior", preterindo o sentido imergente dos termos expressos no texto legal em favor de outro calcado em presunção, com frontal violação à Lei nº 5.172



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0813/054.923/75
Acórdão nº 101-72.477

de 25.10.1966, instituidora do sistema tributário nacional por isso mesmo lei maior em matéria tributária, ainda assim, indo-se ao exame confrontante com outros dispositivos regulamentares, como se fez, verifica-se que o artigo 160 do RIR/66 não constitui uma espécie se melhante à de um astro solitário, perdido dentro do sistema plane tário do direito fiscal pertinente à legislação do imposto de renda.

Por outro lado, admitindo-se apenas para argumentar, se tal prestação de serviços técnicos, de assistência técnica, administrativa e semelhantes independesse do local de sua efetiva ção e também se excluíssem da incidência tributária as divisas es trangeiras recebidas do exterior em pagamento daquelas atividades executadas aqui no Brasil, não seria lógico, nem justo e nem razoável que, de igual modo, se apropriassem, como dedutíveis, os desembolsos de custos, ou despesas, havidos na prestação dos serviços de que se cogita.

A modificação do lucro real tributável, por efeito da incidência do tributo sobre as divisas estrangeiras de que a espécie dos autos cogita, implica na reformulação dos cálculos da parcela referente às exportações incentivadas. Coerentemente há, pois, a considerar o benefício fiscal, previsto no art. 223, alínea "i", do RIR/75, consistente em excluir do lucro real, para efeito de tribu tação, percentagem do lucro tributável igual à que o valor da exportação de produtos manufaturados nacionais, relacionados pelo Ministério da Fazenda e cuja penetração no mercado internacional convenha promover, representar sobre a receita total da empresa. Co mo a recorrente efetuou, nos exercícios examinados, exportações incentivadas, em face do novo lucro real tributável é justo que se conceda reajustamento naqueles incentivos da exportação em parcela proporcional ao acréscimo feito ao lucro real declarado.

As disposições legais pertinentes à correção monetária excluem da atualização o valor da multa quando esta se tra ta de penalidade isolada. Na hipótese dos autos, porém, a multa não tem existência autônoma, não se cogitando, pois, de correção monetária sobre ela. Ela é, tão-somente, acessório. O que se atualiza é o valor do imposto. Todavia, como se trata de acessório, o que ocor



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0813/054.923/75

Acórdão nº 101-72.477

re é simples aplicação da multa sobre o imposto atualizado, uma vez que este é tido por principal.

Quanto a juros moratórios, embora eles não constem da decisão recorrida, acresce dizer que são cabíveis, na forma do disposto do artigo 161 da Lei nº 5.172, de 25.10.1966 - Código Tributário Nacional.

Em voto que proferiu para o Acórdão nº 101-71.931, de 11.11.1980, o relator do presente, assim se pronunciou:

"A Lei nº 5.172, de 25.10.1966, instituidora do sistema tributário nacional é das normas gerais de direito tributário, por isso elevada à categoria de lei complementar, ao dispor, no artigo 161, sobre questão pertinente a juros de mora estabelece:

"Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º - Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito."

Verifica-se que o dispositivo legal em realce manda acrescerem-se juros de mora ao crédito quando não integralmente pago no vencimento, seja qual for o motivo determinante da falta, só excetuando a hipótese de consulta formulada de acordo com o preceituado no parágrafo 2º.

Necessário se torna saber o momento em que corre a data do vencimento do crédito para se ter a base de cálculo sobre a qual serão aferidos os juros de mora que, na conformidade do parágrafo 1º citado, caso a lei não disponha de modo diverso, se avaliam à taxa de um por cento ao mês. Subsidiariamente acresce, ainda, dizer que a taxa de um por cento também se valida em fração de mês, como dispõe o artigo 2º do Decreto-lei nº 1.736,

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0813/054.923/75
Acórdão nº 101-72.477

de 20.12.1979, ao alterar o artigo 2º da Lei nº 5.421, de 25.04.1968, que determinava o acréscimo de juros moratórios, à razão de 1% (um por cento) ao mês, contados do vencimento e calculados sobre o valor originário de débitos, de qualquer natureza, para com a Fazenda Nacional.

Escusado, assim, dizer que, de acordo com a posição em que se coloca o sujeito passivo da obrigação fiscal na relação jurídica do crédito tributário da Fazenda Nacional, o Decreto-lei nº 1.736/79, seguindo a mesma linha traçada no item 1.1 da Portaria Ministerial nº 205, de 04.06.1975, declara, no artigo 3º, que se entende por valor originário o que corresponde ao débito composto do valor do tributo acrescido da multa quando for o caso, excluídas as parcelas reativas à correção monetária, aos juros de mora, à multa de mora e ao encargo, este apenas cogitado em cobrança judicial do débito, sem aplicação, portanto, no âmbito administrativo, da qual cuida o artigo 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21.10.1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nº. 1.569, de 08.08.1977, e nº 1.645, de 11.12.1978.

Retomando da linha de de indagação do instante em que se considera a data do vencimento do crédito, dispõe o artigo 160 do C.T.N:

"Art. 160 - Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento."

O dispositivo deixa clara a existência de dois momentos em que se pode situar o vencimento do crédito fiscal, com prevalência daquele em que a legislação tributária fixar o dia do pagamento e só, em caso de falta dessa previsão, o vencimento se dá trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento. A notificação do lançamento é, pois, o elemento posto em evidência pelo citado dispositivo e assim a data nele citada como vencimento prevalece.

A lei substantiva ordinária do imposto de renda, consubstanciada no Regulamento aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 02.09.1975, estabelece as datas de vencimento do tributo pertinente, quer se trate de lançamento à vista da declaração de rendimentos desespontaneamente prestada, quer de lançamento "ex officio".

Na conformidade do artigo 418 do RIR/75 a notificação do lançamento se faz no ato da entrega da declaração de rendimentos, e o pagamento se efetua no mês seguinte ao de encerramento do prazo de entrega da referida declaração, como preceitua o artigo 420 e parágrafo do RI/75.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0813/054.923/75
Acórdão nº 101-72.477

A declaração de rendimentos pode ser prestada depois do prazo marcado para entrega, mas só será recebida se não tiver sido notificado o contribuinte do início do processo de lançamento "ex officio", de acordo com o art. 404 do RIR/75. No caso de procedimento "ex officio", tem-se por notificação do lançamento o despacho da autoridade pelo qual o interessado fica intimado a efetuar o recolhimento do imposto devido, com acréscimo da multa cabível, no prazo de 30 (trinta) dias (art. 484 do RIR/75).

Da conjugação dos dispositivos regulamentares citados, observa-se que, enquanto não houver notificação do lançamento, seja pela entrega da declaração de rendimentos, seja por procedimento "ex officio", o contribuinte não se constitui em débito, o qual somente poderá ser exigido depois do vencimento fixado na respectiva notificação para recolhimento do correspondente crédito da União.

O contribuinte pode, todavia, deixar de efetuar o recolhimento do débito no prazo marcado na respectiva notificação de lançamento, pelo uso dos meios (reclamação e recurso) de que cuida o art. 151 do C.T.N., suspendendo a exigibilidade do crédito tributário por parte da Fazenda Nacional.

Será, então, o caso de investigar se com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, suspensão fica, ou não, a fluência dos juros moratórios.

Sobressai, antes e acima de tudo, quanto ao disposto no art. 161 do C.T.N., a condição de que seja qual for o motivo da falta de pagamento integral do crédito em seu vencimento, ele se acresce de juros de mora, só excetuado o caso de consulta, que não é a hipótese dos autos, implica em negar-se à apresentação tempestiva de reclamação e recurso força para suspender a fluência dos juros moratórios.

Ainda na conformidade da lei maior em matéria tributária, extraíndo-se do art. 160 do C.T.N. a ilação do momento em que se considera o vencimento do crédito tributário, chegar-se à conclusão que a reclamação tempestiva e o recurso oportuno suspendem a exigibilidade do crédito tributário, sem entretanto alterar o vencimento do débito, que permanece o mesmo, não lhe prorrogando o prazo antes fixado.

Examinando-se os dois polos da relação jurídica, de um lado o credor, a Fazenda Nacional, e do outro, o devedor, o sujeito passivo da obrigação, verifica-se que a suspensão da exigibilidade do crédito, por via de reclamação e recurso tempestivos, impede que a Fazenda Nacional compile o devedor a pagar o débito, não lhe restando outra coisa senão esperar o término de pendência, enquanto o

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0813/054.923/75
Acórdão nº 101-72.477

sujeito passivo da obrigação pode, à livre escolha, discutir ou pagar a dívida fiscal, ou, ainda, efetuar depósito preventivo para reclamar e recorrer.

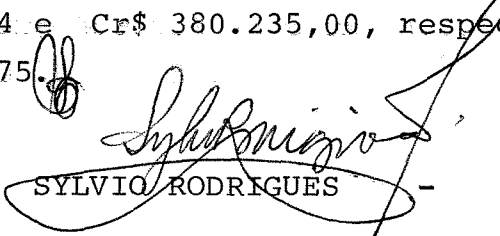
Ora, se se suspende a exigibilidade do crédito é porque esse crédito já antes se tornara exigível. Então, trata-se de crédito vencido, mas com a exigibilidade da cobrança suspensa, pelo uso oportuno de reclamação e recurso de que o devedor se socorreu.

Enfim, perfilhando a legislação tributária o entendimento de que o lançamento constitui o crédito tributário (art. 142 do C.T.N.) e a sua cobrança se faz mediante notificação do lançamento ao sujeito passivo do débito fiscal em seu nome, dúvida não resta que a decisão proferida em reclamação e recurso tempestivo é simplesmente declaratória de uma situação antes existente, cujos efeitos se produzem desde o momento em que se notificou o devedor da sua obrigação de pagar.

Os juros de mora são, portanto, devidos, sem solução de continuidade desde a data em que o crédito tributário não se liquide integralmente no vencimento, seja qual for o motivo determinante da falta, somente ressalvado o caso de consulta na hipótese prevista no § 2º, art. 161 do C.T.N."

Em derradeiro, é de registrar-se que, conforme expõe o ato recorrido, as decisões proferidas nos processos nºs... 98.412/65 e 104.862/69, invocados pela postulante, somente vinculam as partes constantes da relação processual, prevalecendo, no caso, as disposições dos Pareceres Normativos CST nº 411/71 e 131/74, que regulam a matéria em questão.

De acordo com todo o exposto, o relator vota pelo provimento, parcial, do recurso para excluir da tributação as importâncias de Cr\$ 278.952,11, Cr\$ 137.506,72, Cr\$ 184.560,00, Cr\$ 20.052,44 e Cr\$ 380.235,00, respectivamente, nos exercícios de 1971 a 1975.


SYLVIO RODRIGUES -

RELATOR

VOTO DO CONSELHEIRO AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ (PRESIDENTE E REVISOR)

Embora esteja de inteiro acordo com o declarado pelo ilustre Conselheiro Relator; na condição de revisor, tendo examinado exaustivamente as peças dos autos e considerando ainda o elevado mon tante do litígio que com juro e correção monetária ultrapassa a Cr\$ 90.000.000,00 (noventa milhões de cruzeiros), julgo-me no dever de alinhar as seguintes considerações:

Segundo as declarações de rendimentos acostadas aos autos (fls. 178/186-v), a recorrente é uma subsidiária da empresa americana Caterpillar Tractor Co., a qual detém 99% (noventa e nove por cento) do seu capital.

Ainda de acordo com os autos, as receitas de servi ços questionadas decorrem de dois contratos. No primeiro deles (doc. de fls. 123), bem como de suas prorrogações, se lê que a empresa estrangeira CATERPILLAR AMERICAS CO. "vende diretamente a seus revende dores, estabelecidos no BRASIL, tratores e demais itens de sua indús tria e comércio " (Cláusula 1a.) tendo contratado os serviços da recorrente para que esta lhe prestasse.

"serviços de assistência, bem como propaganda e tei namento, aos revendedores da Primeira Contratante, es tabelecidos no Brasil" (Cláusula 2a., com grifos da transcrição)".

No segundo dos pactos (doc. de fls. 85/86), assim co mo de suas prorrogações, se verifica que a recorrente obteve a concessão de um entreposto aduaneiro (não para a admissão de qualquer matéria-prima ou produto intermediário a ser utilizado em produto a ser exportado, mas) para "receber mercadorias de propriedade de empresa exportadora do exterior" (a controladora da recorrente) que ali ficariam armazenados com suspensão do pagamento dos tributos devidos ao governo brasileiro.

Face ao estabelecido nas cláusulas 3a. e 4a., a sub



sidiária obriga-se a prestar a sua controladora, na qualidade de titular da concessão do entreposto aduaneiro, "todos os serviços de natureza administrativa, técnica e burocrática (recebimento da mercadoria, descarga, controle, conferência, armazenagem, seleção, emissão de faturamento, escrituração fiscal e processamento de dados) que se tornarem necessários desde a chegada das mercadorias no entreposto aduaneiro...". A atividade da recorrente "na emissão de fatura de venda e escrituração fiscal constituirá mero serviço burocrático, efetuado sob as instruções da CATERPILLAR TRACTOR em decorrência de vendas por esta efetuadas e concluídas no exterior, para atendimento de exigências regulamentares das autoridades brasileiras", reza a cláusula 5a. (grifamos).

A natureza dos serviços acordados nos dois contratos (seja visando a promoção de produtos fabricados no exterior, seja prestando serviços aos intermediários-revendedores situados no Brasil - ou aos consumidores também brasileiros), foi assim, sintetizado na peça recursal:

"(a) Tradução da literatura técnica referente aos produtos importados por terceiros, através dos revendedores.

(b) Orientação técnica aos revendedores quanto aos produtos novos fabricados pela entidade do exterior.

(c) Treinamento do pessoal técnico dos revendedores da entidade do exterior, tanto nas oficinas como nos estabelecimentos.

(d) Treinamento de operadores e técnicos, por ocasião de concorrências - públicas (Exército, D.N.E.R. e D.E.R.) em que sejam oferecidos produtos da entidade do exterior.

(e) Assistência técnica quanto ao funcionamento das máquinas e processamento das garantias oferecidas pela produtora do exterior.

(f) Assistência técnica quanto à propaganda feita pelos revendedores dos produtos importados.

(g) Recebimento das mercadorias importadas através de entreposto aduaneiro, descarga, controle, conferência, armazenagem, seleção e outros serviços quanto a faturas, escrituração e processamento de dados."

Em razão da prestação desses serviços, julgou-se

autuada com o direito de excluir do lucro tributável (não o resulta do líquido dessas operações, mas) toda a receita bruta, onerando as demais atividades com os custos pertinentes à receita excluída.

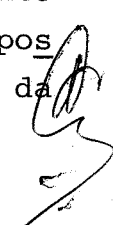
Para sustentar a sua posição, à qual se opôs o FISCO, diz o contribuinte estar amparado no que estabelece o art. 43, parágrafo único, da Lei nº 4.506, de 30/11/64, bem como de orientação normativa do Exmo. Sr. Ministro da Fazenda; por isso entende que mesmo que "fosse devido qualquer imposto, este deveria ser cobrado sem atualização do valor monetário de sua base de cálculo, sem qualquer penalidade e juros moratórios."

Preliminarmente, parece ser indispensável analisar o alegado pronunciamento ministerial, vez que se tem alegado, inclusive, que as autoridades administrativas teriam contrariado a sua eventual orientação normativa e, nestes autos, os patronos da recorrente solicitam, com base no art. 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, a dispensa da correção monetária, multa e juros de mora.

Na realidade a autoridade ministerial não expediu qualquer orientação, normativa ou não; tendo ocorrido o que abaixo exporemos, face às peças dos autos.

Em 23/12/69, o Coordenador do Sistema de Tributação, ao apreciar um pedido de restituição formulado pela firma MOMSEN, LEONARDOS & CIA., aprovou o Parecer - CST - nº 488/69 (parecer este que não é normativo, isto é, se destina a resolver o caso concreto), fls. 49/54 dos autos, o qual concluiu que a recorrente tinha direito à restituição, vez que também faziam jus aos favores fiscais previstos no art. 160 do RIR/66 (art. 43, parágrafo único, da Lei nº 4.506, de 30/11/64) os serviços prestados no Brasil a empresas estrangeiras.

Tendo a Fiscalização autuado o mesmo contribuinte que obtivera restituição (MONSEN LEONARDOS & CIA.) em exercícios posteriores, os autos foram submetidos à apreciação da Procuradoria da



Fazenda Nacional com manifestação do Fiscal autuante (fls. 55/57).

A Procuradoria, todavia, absteve-se de apreciar o mérito, alegando que

.....
"A requerente, em verdade encontra-se acobertada contra o Auto em questão, certo que, no exercício de 1965, (ano-base de 1964), após pagar o imposto de renda, incluído no lucro operacional a receita em moeda estrangeira, requereu e obteve devolução do imposto, por entender o Erário que aquela parcela não era tributável (parcela em moeda estrangeira) (cfr. processo nº 98.412/65). Daí para a frente, isto é nos exercícios de 1966, 1967, 1968 a requerente passou a proceder de acordo com o que ficaria resolvido, pela Autoridade Fiscal, no processo nº 98.412/65.

.....
6. Isso posto, cumpre reconhecer que há um pronunciamento definitivo, não revogado, de Autoridade competente, amparando o comportamento do contribuinte. Daí não haver sustentação nem para o auto de infração nem para a penalidade proposta já que, por força do art. 100, item II da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, (Código Tributário Nacional) combinado com o parágrafo único do mesmo artigo, não caberia imposição de penalidade, uma vez que o contribuinte lavrou-se em decisão de Autoridade Fiscal competente a qual estava jurisdicionado.

.....
8. O que se me afigura impróprio é autuar-se um contribuinte que vem recolhendo o imposto com base e na forma indicada por consulta julgada no sentido de sua interpretação, que aliás, me parece a exata."

Portanto, a Procuradoria "não reabriu o exame do mérito da matéria" por considerar prejudicado o trabalho fiscal (item 2), chegando a dizer o subscritor do Parecer de fls. 55/57 (o qual, por sinal, nem sequer foi submetido à aprovação do Senhor Procurador-Chefe da Fazenda Nacional) que se "abstinha de descer ao debate das questões jurídicas como as que foram feridas na informação fiscal" (item 5).

Despachando nos autos, o Senhor Ministro da Fazenda "declarou insubsistente o Auto de Infração impugnando, em face da

consulta decidida no processo nº 98.412, de 1965." (fls. 58, com grifos da transcrição)

Verifica-se, assim, em primeiro lugar que, S.M.J., a extinção do litígio não seguiu os cânones previstos nas regras processuais que regiam a espécie, vez que o litígio deveria ser apreciado pelas instâncias julgadoras administrativas próprias, nos termos do que dispunha a legislação que veio a ser revogada por força da delegação de competência outorgada pelo Decreto-lei nº 822, de 5/9/69; em segundo lugar, não expediu o Senhor Ministro da Fazenda qualquer ato normativo, como previsto no art. 100, inciso I, do C.T.N., isto é, não expediu qualquer Portaria ou Ordem de Serviço com força normativa, cujo inteiro teor teria de ser publicado no Diário Oficial. Decidiu ele o caso concreto, tal como o fizera a Coordenação do Sistema de Tributação, ao aprovar Parecer nº 488/69, exarado nos autos do Processo nº 98.412/65, e a Procuradoria da Fazenda Nacional ao propor a insubsistência da atuação levada a efeito.

Em face do exposto, entendo fugir à verdade e lealdade processuais alegar-se a existência de qualquer orientação ministerial e, em consequência, inoportuna a invocação do disposto no art. 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Dito isto, passemos a análise do controvertido dispositivo legal, no qual se estabeleceu ipsis litteris:

"Art. 43 - (omissis)

.....
Parágrafo único. Estão excluídas do lucro operacional os proventos em moeda estrangeira ou em títulos e participações acionárias emitidas no exterior, enviadas ao Brasil e correspondentes à prestação de serviços técnicos de assistência técnica, administrativa e semelhantes, prestados por empresas nacionais a empresas no exterior".

Interpretando este dispositivo a Coordenação do Sistema de Tributação, em 11.06.71, aprovou o Parecer Normativo -CST nº 411, publicado no D.O.U. de 04/08/71, este sim com força norma-



tiva (C.T.N. art. 100, inciso I, como foi esclarecido pelo Parecer Normativo nº 390, de 31/5/71, in D.O.U. de 31/05/71). Ato normativo este que o ilustre subscritor da Procuradoria da Fazenda Nacional se olvidou de citar, fazendo referência exclusivamente a ato não normativo Parecer nº 488, aprovado em 23/12/69, dado nos autos do Proc. 98.412/65). Está escrito no Parecer Normativo -CST - 411, de 11/06/71:

"Com fundamento no art. 160 do vigente Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 58.400/66), somente podem ser excluídos do lucro operacional das empresas os proventos em moeda estrangeira ou em títulos e participações acionárias emitidos no exterior se percebidos em razão de serviços técnicos, de assistência técnica, administrativa e semelhantes efetivamente prestados no exterior a outras empresas."

.....

"3. Sabidamente, a fonte de renovadas dúvidas sobre o assunto é a última oração do texto legal: "prestados por empresas nacionais a empresas no exterior". E mais precisamente, residem elas na determinação de ter sido a expressão "no exterior" utilizada pelo legislador com referência ao local da prestação dos serviços técnicos, da assistência técnica, administrativa e semelhantes ou com relação à nacionalidade das empresas que os contrata.

4. De início, é de se ressaltar que, por força do disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional, impõe-se, no caso, a prevalência da interpretação literal sobre as demais, visto trata-se de outorga de isenção.

5. Sob este prisma é que, visando uma correta interpretação sob os aspectos legal e lógico, cabe identificar o mais apropriado relacionamento sintático da expressão "no exterior" com os demais termos da oração.

6. Assim, indiscutível sua característica de adjunto adverbial de lugar, forçosamente sua vinculação só se pode dar com um verbo. E este, dispensando maiores esforços de aferição, salta à vista de pronto, por ser o único em evidência e guardar correto relacionamento gramatical no contexto da oração, só pode ser o verbo prestar, utilizado em seu pretérito.

7. Não resta outra alternativa na espécie, mormente vigente o supra mencionado preceito do Código Tributário Nacional. Preterir o sentido emergente

te dos termos expressos no texto legal em favor de outro calçado em presunção, não só seria uma frontal violação ao superior mandamento do diploma maior citado, como atentado ao bom senso.

8. Do que resulta inquestionável ser requisito para aplicação do preceito em estudo o exercício das atividades enumeradas no exterior. Ainda porque se realmente pretendesse o legislador simplesmente exigir a condição de estrangeira para as empresas em favor das quais seriam desenvolvidas aquelas atividades, por certo, não prejudicaria a clareza do texto deixando de utilizar-se de outras expressões mais adequadas, como, por exemplo, "do exterior" ou "a empresas estrangeiras", em lugar de "no exterior" como fez."

Reiterando e complementando a orientação normativa, a Coordenação do Sistema de Tributação, em 25/07/74 expediu o Parecer Normativo - CST - nº 131, publicado no D.O.U. de 21/8/74, onde consignou:

"São excluídos do lucro operacional os proventos auferidos na prestação de serviços técnicos, por empresas nacionais a empresas estrangeiras, desde que:

— sejam as consumidoras dos serviços sediados no exterior;

— seja o pagamento dos serviços efetuado em moeda estrangeira, ou em títulos e participações acionárias emitidos no exterior e enviados ao Brasil;

— seja o serviço consumido ou utilizado no exterior;

— seja admissível o caráter competitivo internacional na oferta do serviço.

2. Complementado o entendimento do PN CST nº 411/71.

.....

4. Da análise dos requisitos impostos pelo texto do artigo 160 do RIR e da situação jurídica em que se configura a isenção, temos que o objeto do benefício é a exportação de tecnologia. Decorre lógico que, conforme as circunstâncias, os serviços podem ser totalmente realizados no Brasil (planejamento, laudos técnicos, controle à distância, projetos etc), desde que o ato derradeiro da prestação do serviço — sua utilização ou consumo — se dê no exterior. Este requisito, necessário à tipificação da exportação do serviço, deverá ser satisfeito para que a situação jurídica garantidora do benefício não se descharacterize.



5. Vale ressaltar um outro argumento, não exatamente necessário ao conhecimento do sentido da norma, mas ainda assim importante e esclarecedor. É que a norma isentante é por natureza excepcional. Esta, ao criar o benefício, procura atender a um objetivo global da comunidade, seja social ou econômico. É evidente que, na questão em exame, o legislador, ao isentar as vendas dos serviços que enumera, pretendeu favorecer as exportações de tecnologia nacional, naturalmente em meio às condições de extrema competitividade que o mercado internacional impõe. Resulta daí que, se reservados às empresas nacionais ou delas privativas por natureza, condições de mercado ou imposição legal consequentemente desfigurada a competitividade internacional insita no quadro legal da isenção em exame — os serviços que aquelas prestem às empresas estrangeiras não as colocam ao abrigo do benefício fiscal.

6. O quadro legal, previsto no artigo 160 do RIR surge assim definido:

I - o favor é a exclusão do lucro operacional dos proventos auferidos na prestação de serviços técnicos, de assistência técnica, administrativa e semelhantes, a empresas estrangeiras;

II- beneficiários são as empresas nacionais prestadoras de serviços técnicos;

III- os requisitos para a obtenção do benefício são:

a) que as empresas consumidoras dos serviços sejam sediadas no exterior;

b) que o pagamento dos serviços seja efetuado em moeda estrangeira, ou em títulos e participações acionárias, emitidos no exterior e enviados ao Brasil;

c) que os serviços sejam consumidos ou utilizados no exterior;

d) que a prestação dos serviços não seja, por natureza, condições de mercado ou imposição legal, privativa de empresa nacional, isto é, que se possa admitir o caráter competitivo de participação de não mercado internacional.

7. Cabe notar que, segundo o entendimento acima exposto, o benefício do artigo 160 do R.I.R. não aproveita aquelas entidades nacionais prestadoras de serviços de despachante, registro de patentes, assistência jurídica em problemas de direito interno, e assemelhados."

Repetir aqui os argumentos, concessa venia, irresponsáveis, expendidos nos dois atos normativos seria perda de tempo; por isso, limitamo-nos a reiterar não ser viável a troca do adjun-

to adverbial do lugar "no" pelo complemento restritivo "do" visto ser uma afronta a todos os princípios de hermenêutica que presidem a interpretação das normas de direito tributário (que em sua generalidade visam acautelar o interesse público): em uma norma de concessão de benefícios fiscais, onde está escrito

"..., prestados por empresas nacionais a empresas no exterior."

querer ler-se:

"..., prestados por empresas nacionais a empresas do exterior."

além de transgredir o que expressamente se estabeleceu no art. 111 do diploma maior tributário, in verbis:

"Art. 111 - Interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre:

- I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
- II - outorga de isenção;
- III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias".

No caso, porém, parece que os serviços, pelo menos parcialmente, não foram prestados nem NO exterior, nem a empresas DO exterior, mas sim a empresas do Brasil e no Brasil.

Com efeito, existe uma grande diferença entre a pagadora e a receptora ou beneficiária dos serviços, isto é, que usufrui os serviços prestados. Se, por exemplo, o governo da União me contrata (paga) para prestar assistência ao governo do Distrito Federal, em matéria de minha especialidade; eu não estarei prestando serviços ao governo da União, mas sim ao governo do Distrito Federal, que se beneficiará da boa ou má qualidade dos serviços que eu lhe prestar.

No caso, quando a recorrente enumera os serviços prestados, observa-se que os usufrutuários desses serviços são, na sua maioria, os revendedores brasileiros de produtos fabricados

pela controladora no exterior e os adquirentes, aqui residentes, dos produtos importados. Logo estes serviços são prestados no Brasil, à entes jurídicos brasileiros ou equiparados.

A relevância de o consumo dos serviços dever se dar no exterior e não no Brasil é porque além das circunstâncias arroladas no Parecer Normativo nº 131/74, quando os serviços são consumidos no Brasil são as pessoas aqui estabelecidas que direta ou indiretamente arcam com os custos dos serviços prestados e, em consequência, os lucros que elas ofereceriam à tributação já estão desfalçadas da parcela desses custos. Deste modo, se concedido o benefício inclusive no montante pleiteado pela recorrente o governo Brasileiro perderia de três formas diferentes, a saber:

1a) Onerando os custos que o beneficiário da prestação de serviços vai imputar direta (caso os compradores tenham pago ao exportador das máquinas uma parcela destacada a título de assistência) ou indiretamente (quando o exportador americano, ao estabelecer o preço dos equipamentos, já computou no preço o provável de sempolho com assistência). Isto sem falar num custo cujo valor não é quantificável, quando o serviço prestado se destina a orientar a propaganda de toda natureza para venda do produto importado, como visto no presente caso, deixando o fabricante de similares nacionais - que não tem o mesmo poder econômico - em franca desvantagem;

2a) Excluindo indevidamente do lucro operacional, no caso, de uma subsidiária estrangeira, de uma receita de prestação de serviços que por natureza e condições terá de ser prestada, obrigatoriamente, no Brasil, por empresa aqui instalada;

3a) Hipótese da qual poucos se apercebem, consiste no fato de que os custos da firma aqui instalada e que prestam os serviços, ao excluir do lucro operacional a receita bruta dos serviços prestados, está onerando as demais receitas com os custos correspondentes à receitas excluídas!

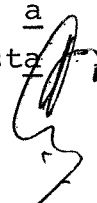
Portanto, o governo estaria dando mais vantagens à prestação de "mero serviço burocrático" (como a controladora o denominou na cláusula 5a. do contrato de fls. 157, e que obrigatoriamente tem de ser prestado no Brasil, do que ao exportador de manufatura

rados que tem de ir disputar mercado para a colocação de produtos fabricados com matéria-prima nacional, não concorre no mercado in terno com outros produtos aqui fabricados e ainda utiliza o con-
tingente operário nacional, vez que ao exportador a legislação per mite que exclua do seu lucro operacional, apenas, os lucros decor-
rentes da venda e não a receita bruta, pois a lei determina que
ela faça uma proporção entre o lucro global, receita global e re ceita de exportação!

Quando os serviços, porém, são prestados no exte- rior (como dispõe o texto legal) os consumidores não estando aqui estabelecidos, não iriam onerar os lucros tributáveis pelo gover-
no brasileiro, a empresa prestadora de serviços teria ido concor-
rer, procurando mercado para a colocação da técnica (Know how) e mão-de-obra brasileiras no exterior, todavia, ainda assim teriade
ajustar as normas contábeis para demonstrar os "proventos" efetiva mente auferidos, pois proventos é sinônimo de vantagem: rendimento lí- quido, do contrário a vitória poderia ser apenas aparente para o
governo da União, eis que os custos poderiam ser superiores à pró pria receita e com isto ela transferiria para o governo os custos
imputando-os a outras receitas e excluiria as receitas brutas dos
serviços prestados no exterior, como se de lucros se tratasse.

A maioria do Colegiado, percebendo o absurdo prati-
cado pela recorrente, deu-lhe provimento parcial, equiparando a
prestação de serviços no mercado interno à exportação de manufatu-
rados, isto é, determinou o rateio pela proporção. Com este proce- der, todavia, não se conforma a autuada que no terceiro memorial
apresentado dois ou três dias antes do julgamento, como que aler-
tada do forte argumento (ser ilógica e irrazoável a exclusão da
receita bruta total) contra a sua pretensão de ter provido o seu
recurso, declarou não ter cabimento o rateio, isto é, a aplicação
por analogia do tratamento dispensado aos produtos industrializa-
dos exportados! Quer dizer, a minoria propôs extra e contra peti- ta, equiparando o que a lei não equiparou.

Dada a excepcionalidade, ainda que para excluir a penas uma parcela da receita, quando se tratar de venda ou presta



ção de serviços no mercado interno, embora o pagamento seja feito por entidade do exterior (pois de uma maneira ou de outra vai se ressarcir dos gastos, onerando o consumidor brasileiro) é indispensável a existência de norma textual que derroque o excepcional. Nas presentes circunstâncias ocorre exatamente o contrário!

Alega-se que, não tendo a lei palavras inúteis, sendo certo que a legislação do I.R. só tributa os rendimentos produzidos no Brasil, e já existindo norma que excluísse os resultados das atividades praticadas parcialmente no Brasil e parcialmente no exterior (RIR/66, art. 200, cuja origem está no art. 35 do Decreto-lei nº 5.844/43 e leis posteriores) outro não poderia ser o sentido da norma em questão (RIR/66 art. 160, cuja origem é o art. 43, parágrafo único da Lei nº 4.506/64).

Apesar deste dispositivo não ter pai nem mãe, isto é, ter sido gerado de maneira misteriosa, eis que não constava do projeto enviado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional e também não decorre de qualquer emenda apresentada pelos integrantes, de qualquer das duas casas do Congresso, individualmente, por isso não se encontra nos anais da Câmara dos Deputados e do Senado Federal qualquer justificativa histórica que revelasse o objetivo visado com a sua apresentação: ele é perfeitamente compatível com a legislação em que foi introduzido, sem que se lhe atribua as consequências nefastas aos interesses nacionais, já demonstradas neste voto, e pretendidas pela recorrente.

Efetivamente, a legislação do tributo excluiu do campo de incidência os resultados das atividades exercidas no exterior, mas em estabelecimento permanente lá situado, isto é, em "uma instalação fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade", ou seja, nas chamadas filiais ou dependências, porque neste caso os resultados ficarão sujeitos ao tributo do país onde funcionar, ali apurando custos e receitas, como se se pretende, v.g. da convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre o Brasil e a França, aprovada pelo Decreto nº 76.506/72.

De igual modo, o art. 200 do RIR/66 somente exclui

da incidência os resultados das seguintes atividades parcialmente exercidas fora e dentro do país:

"a) das operações de comércio e outras atividades lucrativas iniciadas no Brasil e ultimadas no exterior, e vice-versa;

b) da exploração da matéria-prima no território nacional, embora beneficiada, vendida ou utilizada no estrangeiro, e vice-versa;

c) dos transportes e outros meios de comunicações com os países estrangeiros."

Portanto, embora outros entendam diferente, a meu ver, os serviços prestados no exterior, em caráter eventual, quer dizer sem estabelecimento permanente ali localizado, não fosse o malsinado dispositivo (art. 43, parágrafo único, da Lei nº 4.506/64) não poderiam gozar do benefício, vez que o § 1º do art. 200 do RIR somente aludia aos serviços "de transportes ou outros meios de comunicações com os países estrangeiros".

O que se observa de todo o transcorrer dos autos é que a recorrente usa e abusa da alegação de que o objetivo mágico da norma é a obtenção de divisas cambiais (a qualquer custo); como se na prestação de serviços que só podem aqui ser realizados, notadamente a "assistência quanto ao funcionamento" e a "propaganda das máquinas" e os serviços burocráticos de administrar entreposto aduaneiro concedido à empresa brasileira pelo governo brasileiro (mas que, no caso, só beneficia a empresa do exterior com a suspensão do pagamento de imposto ao governo concedente): as divisas não entrassem de qualquer jeito; conseqüentemente, se persistir o entendimento da recorrente, quem suportaria o ônus, por três modos diferentes, como analisado, seria o governo brasileiro.

Ainda, data venia, dos que concluem de maneira diferente quanto ao alegado pela recorrente, entendo que o FISCO não analisou: quer a entrada das divisas, quer a natureza dos serviços prestados. Satisfez-se com a preliminar de que os serviços não foram prestados a empresa, no exterior.

Finalmente, quanto a exigência dos juros de mora ca be esclarecer que, após ter sido reiteradamente voto vencido, pois



a maioria do Colegiado entendia que a impugnação, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário (C.T.N., art. 151, inc. III), também suspenderia a exigibilidade dos juros de mora, apesar de ser óbvio que: a) se a exigibilidade era suspensa, era porque ela pré-existia; b) se o débito era atualizado, segundo os índices aplicáveis a débitos de 3,4 ou 5 anos atrás, era porque o crédito tributário não tinha origem na decisão de última instância administrativa; c) se o art. 161 do C.T.N. expressamente estabelecia que:

"O crédito não integralmente pago no vencimento seria acrescido de juros de mora, seja qual fosse o motivo determinante da falta,..."

salvo "na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito" (§ 2º do mesmo artigo), não podia se confundir consulta (pedido de orientação) com impugnação ou recurso (meios de defesa).

Assim, embora não convencido, tendo em vista a esmagadora maioria que entendia diferente: não me restava outra alternativa a não ser acompanhá-la, sob pena de reiteradamente ser vencido.

Esse entendimento, todavia, já não mais tem agasalho nas decisões das quatro (4) Câmaras deste Conselho nem da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por essa razão adoto o voto que norteou o julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, objeto de Acórdão nº-CSRF/01-0.115, de 24/10/80, in verbis:

.....
"A exclusão dos juros de mora, conforme dito acima, estava correlacionada com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Entendia-se que não se podia considerar o devedor em mora desde que inexigível o crédito, mormente nos casos de lançamento por declaração ou de ofício, com relação à tributação dos resultados do ano-base, em que a lei não seria clara ao fixar o vencimento da obrigação, ao contrário do que ocorre nas incidências na fonte, por exemplo.

Para a formulação de certos raciocínios terão contribuído elocubrações doutrinárias acerca do lan-



çamento, em vista à linguagem adotada pelo C.T.N., particularmente os arts. 142 e 174, o primeiro aludindo à "constituição" do crédito pelo lançamento, o segundo referindo-se a "constituição definitiva" desse mesmo crédito tributário.

Primeiramente, é de se assinalar que ilustradas cabeças, com o intuito de compatibilizar a terminologia do Código, linguagem essa lastreada na adoção da desacreditada e de há muito abandonada teoria dualista das obrigações, andaram e andam afirmando e escrevendo que "o lançamento é constitutivo do crédito e declarativo da obrigação", como se pudesse haver obrigação sem o correlativo crédito concomitante.

Daí se partiu para outro equívoco, com a devida vênia, em cima do art. 174 do CTN. Lançamento definitivo seria aquele que constituía o crédito não mais passível de reforma na área administrativa. Nessa corrente se alinharam alguns dos mais renomados tributaristas nacionais. Explicam esses mestres que o lançamento se desdobraria em duas fases, uma oficiosa, a encerrar-se com a notificação do lançamento propriamente dito; e outra litigiosa, contenciosa, ou contraditória, com o objetivo de rever-se o lançamento, por força de um processo administrativo iniciado com a impugnação do contribuinte.

O passo subsequente, de certo modo lógico nessa ordem de idéias, foi o de que sendo o vencimento fixado na notificação do lançamento, somente o vencimento estabelecido na notificação ao contribuinte de decisão administrativa irrecorrível, e que lhe fosse desfavorável, naturalmente, é que determinaria a data a partir da qual incorreria ele em mora.

Foi (e é) inestimável a contribuição dada ao estudo do lançamento por ALBERTO XAVIER, na sua obra já clássica "Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro", Res. Trib., São Paulo, 1977.

Ensina o festejado autor a fls. 92/93:

"Lançamento é apenas o ato administrativo que aplica diretamente a norma tributária ao caso concreto. O ato administrativo que tem por objeto a revisão do lançamento não tem a natureza deste, antes é ato autônomo e distinto, emitido em conclusão de um procedimento dotado igualmente de individualidade própria.

Com efeito, a impugnação não é simples fase do procedimento de lançamento, exprimindo a sua continuação, antes é um procedimento juridicamente autônomo. A autonomia do processo administrativo tributário, face ao procedimento administrativo de lançamento resulta de serem distintos o seu objeto e as suas partes. Objeto do procedimento administrativo de lançamento é o fato tributário, cuja comprovação se pretende.



em ordem à aplicação da lei ao caso concreto; ao invés, objeto do processo administrativo tributário é, não o fato tributário, mas o ato de lançamento já praticado e cuja revisão se pretende. Por sua vez, a diversidade de partes é patente no que tange à autoridade julgadora, que é distinta da que praticou o ato impugnado; mas ela pode existir também no que respeita ao sujeito passivo, pois a legitimidade para a proposição do processo administrativo pode caber a pessoas diversas do contribuinte, como é o caso do responsável e dos sucessores.

Tendo objeto diverso e podendo ter partes distintas, os procedimentos em causa são juridicamente autônomos e concluem por atos independentes também. Verifica-se fenômeno em tudo análogo do que ocorre nas relações entre processo declarativo e processo recursal, entre sentença recorrida e sentença de recurso.

Lançamento "definitivo", nos termos do art. 174 do Código Tributário Nacional, não é o lançamento imutável na órbita administrativa, mas o lançamento que concluiu o respectivo procedimento administrativo e foi regularmente notificado. A definitividade a que alude o Código não se identifica com imutabilidade, contrapondo-se à provisoriedade dos efeitos dos atos suscetíveis de impugnação. Contrapõe-se, isso sim, à natureza preparatória dos atos do procedimento de lançamento, que antecedem e preparam a prática deste e que o Código, no seu art. 173, denomina por "medidas preparatórias". Esta noção de definitividade ajusta-se, pois, à ótica procedimentalista com que o Código visualiza o lançamento, representando o momento em que esse procedimento culmina, ou conclui, se encerra, se finaliza, se torna "definitivo", pela prática do seu ato conclusivo típico, o ato administrativo de lançamento, devidamente notificado." (destaques do original).

Tirante alguns aspectos ligados às fontes das obrigações, com respeito a serem "ex lege" ou "ex voluntate", a obrigação tributária, quanto à sua estrutura, conteúdo, elementos etc., não difere das demais obrigações de ordem patrimonial e/ou pessoal.

Realizada a hipótese legal, o que era hipótese, noção abstrata, torna-se fato concreto, incidindo a norma legal, juridicizando-o (pressuposto, "fattispecie", "hecho imponible", "hecho generador", "tatbestand", "pressupuesto de hecho", "fait générateur" etc.).

O legislador pátrio preferiu fato gerador. Muitos autores manifestaram preferência por denominações mais científicas, conforme é amplamente sabido.

Nos casos em que o fato gerador corresponda aos

Acórdão nº 101-72.477

ou às operações do ano-base, seja ele por declaração ou de ofício, ocorrido o fato gerador nasce um direito subjetivo para o sujeito ativo e um dever jurídico para o sujeito passivo.

Feito o lançamento, acompanhado da respectiva notificação, são fixados os termos da exigibilidade do crédito (inicial e final). Nesse momento, o sujeito ativo, além de um direito subjetivo, passa a ter pretensão, o que equivale o poder exigir seu crédito, e o sujeito passivo acresce, ao dever jurídico, a necessidade de satisfazer o débito.

É importante notar que a fixação dos termos da exigência delimita-lhe o prazo dentro do qual a prestação deve ser cumprida. Ultrapassado o termo final, sem o adimplimento, nasce para o sujeito ativo o direito de agir (ação), isto é, de suscitar a prestação jurisdicional do Estado, podendo coagir o devedor a satisfazer a prestação descumprida, pela sujeição em que o último incorreu.

Assim é nas obrigações tributárias em que a prestação consiste num dar, e cujo objeto é, via de regra, valor pecuniário.

Insisto em que a exigência formalizada em lançamento e correlativa notificação, válidos e eficazes, é para pagar em 30 dias, não só no trigésimo dia. Este é, apenas, o termo final do prazo para pagar.

Não se perca de vista que o débito tem como contrapartida o direito, a obrigação é correlata com o crédito, e que a pretensão e ação são efeitos do crédito (V. PONTES DE MIRANDA, Tratado de direito Privado, Borsoi, Rio, 1953, 2a. Ed., Tomo XXII, pp. 16 e segs.).

Como não há exigibilidade sem pretensão, e pode haver pretensão sem ação, ou ainda sem ação, vejamos como ficam as posições daqueles que entendem surgir a exigibilidade com o vencimento do débito, como tal entendido o termo final do prazo fixado na notificação. É lógico que aí não caberia falar em mera pretensão, pois que a exigibilidade já viria revestida do que PONTES DE MIRANDA classifica de eficácia máxima, consubstanciada no direito de ação.

O efeito mais grave é que não haveria como compatibilizar o inciso III do art. 151 do CTN, eis que a impugnação, a ser interposta no mesmo prazo, viria suspender exigibilidade inexistente. Ora, parece-me axiomático que só se suspende o que existe.

Se a exigibilidade surgisse no termo final fixado na notificação para recolher o débito, que é o mesmo para impugnar, o que seria suspenso com a impugnação?

A questão que se põe, depois de feitas as considerações acima, é a dos efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito na constituição do devedor em mora.



Nas obrigações do direito privado, ou na ausência de lei, a constituição do devedor em mora obedece as regras plúrimas, que não vem a pôlo examinar, nesta oportunidade.

O princípio basilar é que os juros de mora respondem ao que o credor pode exigir por não ter recebido o que se lhe devia prestar.

No Direito Tributário, temos o art. 161 do C.T.N. onde se lê:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta lei ou em lei tributária.

§ 1º. Se a lei não dispuser de modo diverso os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

§ 2º. O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada por devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito."

Adveio a Lei nº 5.421, de 25.4.63, em cujo art. 2º se estabeleceu:

"Art. 2º. Os débitos, de qualquer natureza, para com a Fazenda Nacional, serão cobrados, na via administrativa ou na judicial, como acréscimo de juros moratórios à razão de 1% (um por cento) ao mês, contados do vencimento e calculados sobre o valor originário."

Não houve simples reiteração do texto do CTN.

Por um lado, nem todos os débitos para com a Fazenda Nacional derivam de matéria tributária. De outra parte, porque estabeleceu-se a base para a contagem dos juros (valor original do débito, art. 5º) afastando-se dúvidas a respeito.

Quanto ao vencimento, a Lei em questão também não o definiu.

Admitamos, por agora, que a legislação ordinária não fixe vencimento para os débitos oriundos de fatos geradores do imposto de renda completados ao fim do ano-base, objeto de lançamento por declaração ou "ex officio".

Em tais hipótese incide a regra do art. 160 do CTN, "in verbis":

"Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre 30 (trinta) dias de

pois, da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

Parágrafo único. A legislação tributária ^{apo} de conceder desconto pela antecipação do pagamento, nas condições que estabeleça."

Ora, conforme se viu acima, o lançamento de que se trata é o lançamento regularmente notificado ao contribuinte, e não o lançamento definitivo, na acepção profligada por ALBERTO XAVIER, conforme lição transcrita.

Nessa linha de pensamento, não cabe falar em "novo vencimento" fixado na notificação da decisão administrativa de que não caiba mais recurso, nem estabelecer correlação entre exigibilidade e vencimento, confusão essa que tem levado a sérios equívocos.

Em 20.12.79 foi editado o Decreto-lei nº 1.736, cujo art. 2º dispõe:

"Art. 2º. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do dia seguinte ao do vencimento e à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário, ou fração, e calculados sobre o valor originário."

Afora algumas precisões quanto ao mês e fração, a diferença essencial em relação ao texto da Lei nº 5.421/68 é que a fluência dos juros não é mais a contar do vencimento, mas sim do dia seguinte ao do vencimento.

As consequências práticas ou jurídicas das alterações não interessam ao deslinde deste feito.

Entretanto, importantíssima inovação foi introduzida pelo art. 5º, nos termos seguintes:

"Art. 5º. A correção monetária e os juros de mora serão devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial."

A segunda parte do artigo, grifada, impõe análise atenta.

No âmbito administrativo, a decisão que suspenda a cobrança parece-me só pode ocorrer em processo administrativo fiscal e, tratando-se de matéria tributária, seria de primeiro ou segundo grau, conforme previsto no Decreto nº..... 70.235/72, e legislação complementar.



Nesses limites, as decisões que me ocorrem suspendendo a cobrança de juros moratórios têm por fundamento a suspensão da exigibilidade do crédito, com fulcro no art. 151 do CTN, fundamento esse que, ao final de contas, é de cunho interpretativo ou doutrinário.

Outra hipótese seria a do § 2º do art. 161, pertinente à consulta, mas essa, a meu ver, continua inatingida, por consubstanciada em lei de maior hierarquia.

Convém evitar confusões entre fluência e contagem de juros: a "fluência" corresponde ao termo a partir do qual correm os juros, ao passo que a contagem diz respeito ao valor sobre o qual se calculam os juros.

Tem-se, portanto, que, face ao Decreto-lei nº 1.736/79, iniciada a fluência dos juros, qualquer decisão administrativa ou judicial que suspenda a sua cobrança não impede sua fluência, contando-se os juros, é claro, sobre o valor final apurado devido.

De maneira que não cabem mais interpretações tendentes a concluir que a suspensão da exigibilidade do crédito impede a fluência dos juros de mora.

Ademais, seria inócuo o art. 5º do citado Decreto-lei, na área administrativa, se prevalecesse o entendimento de que o devedor tributário só poderia ser constituído em mora ao vencer-se o prazo da notificação da decisão administrativa de que não caiba mais recurso, nos casos de haver impugnação ao lançamento. Não me ocorre hipótese de decisão administrativa subsequente suspendendo a cobrança dos juros de mora.

A última questão a enfrentar, neste voto, é a aplicação do Decreto-lei nº 1.736/79, no pertinente aos juros.

Sua vigência, como se sabe, deu-se a partir de 1º de janeiro de 1980 (art. 14).

Que os juros de mora eram devidos, "ex-*vis* legis", não há dúvidas, face ao art. 161 do CTN e 2º da Lei 5.421/68.

O art. 5º seguiu o mesmo diapasão: os juros de mora (...) serão devidos (...). Mas acrescentou: "inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial".

Quer dizer: não só nas situações normais, mas, também, durante o período que refere.

Sabe-se que os juros moratórios ou legais não precisam estar expressos no pedido, nem mesmo na condenação.



Com efeito, o Código do Processo Civil, no art. 293, estabelece:

"Art. 293. Os pedidos são interpretados restritivamente, compreendendo-se, entretanto, no principal os juros legais."

O dispositivo transcrito reproduz o art. 154 do anterior C.P.C., à luz do qual foi cristalizada a jurisprudência do S.T.F. na Súmula 254, a saber:

"Incluem-se os juros moratórios na liquidação, embora omissa o pedido inicial ou a condenação.

De plano, está prejudicado o entendimento de que o Decreto-lei nº 1.736/79 só tem aplicação aos débitos objeto de lançamento posterior a 1º de janeiro de 1980, se estabelecermos paralelo entre o pedido, na ação, e lançamento, no crédito tributário.

O que não cabe é correlacionar a mora, nos créditos tributários, que decorre da Lei, e a mora constituída pela interpelação, notificação, protesto ou citação, e assim por diante.

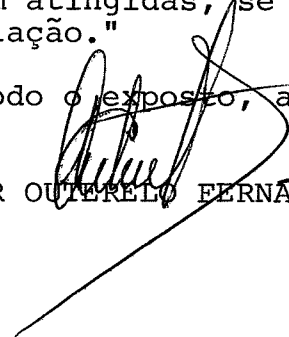
A ilação que me parece válida, a ser tirada do art. 293 do CPC e da Súmula 254 do STF, é que os juros são devidos a partir da constituição do "devedor em mora", independentemente de sua exigência expressa no lançamento ou em qualquer das instâncias administrativas. Eles decorrem da lei, não dos atos administrativos-fiscais.

Ressalta, ainda, que no art. 5º segunda parte, do Decreto-lei nº 1.736/79, a locução verbal houver sido corresponde ao Futuro do Subjuntivo Composto do verbo ser. Se o modo subjuntivo indica ação eventual ou incerta, o tempo futuro composto exprime um fato futuro (serão exigidos os juros) em relação a outro fato futuro terminado (suspensão da cobrança).

Sem maiores digressões gramaticais, que devem ser reservadas aos mais habilitados, afigura-se-me, no entanto, que a norma jurídica em análise quis afastar dúvidas sobre as suspensões da cobrança de juros posteriores à sua entrada em vigor (01.01.80), não importando se o fato gerador ou o lançamento do crédito são anteriores ao início da sua vigência.

Por outro lado, como as suspensões anteriores foram fruto de interpretações que ora me parecem infundadas, não vejo impedimento em que sejam elas também atingidas, se juridicamente passíveis de reformulação."

Por todo o exposto, acompanho o Relator.


AMADOR DUTRA FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E REVISOR