



MINISTÉRIO DA FAZENDA

cvf

Sessão de 23 outubro de 19 85

ACORDÃO Nº 101-76.197

Recurso n.º - 89.456 - IRPJ - Exercícios de 1977 a 1980

Recorrente - CONSUL S.A.

Recorrida - SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DA 9a. REGIÃO FISCAL em CURITIBA, ESTADO DO PARANÁ.

IRPJ - INCENTIVOS POR PROJETOS DE FORMAÇÃO PROFISSIONAL - Custos e despesas são termos da mesma significação no sistema da legislação do imposto de renda e seja por uma ou por outra designação, os registros contábeis específicos por natureza de gastos são absolutamente necessários ao reconhecimento dos incentivos fiscais por projetos de formação profissional.

PROVISÃO PARA AJUSTE AO VALOR DE MERCADO - EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS EM FAVOR DA ELETROBRÁS - A faculdade de constituir-se provisão para ajuste ao valor de mercado somente se defere a ativos que não representem imobilizações financeiras, entendidas estas como participações de caráter permanente no capital de outras empresas, as imobilizações decorrentes de incentivos fiscais (depósitos e aplicações) e os adicionais restituíveis. Sobre os empréstimos compulsórios em favor da ELETROBRÁS inadmite-se a formação da mencionada provisão.

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

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

Sala das Sessões (DF), em 23 de outubro de 1985

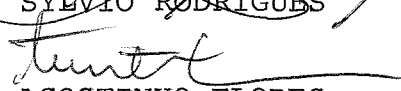

AMADOR OUTEREZO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE


SYLVIO RODRIGUES

- RELATOR

VISTO EM


AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FA

SESSÃO DE: 24 OUT 1985

ZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-
selheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇAL
VES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, JOSÉ EDUARDO RANGEL DE AL-
CKMIN, ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO e RAUL PIMENTEL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0920-050.498/81-09

RECURSO Nº: 89.456

ACÓRDÃO Nº: 101-76.197

RECORRENTE: CONSUL S.A.

R E L A T Ó R I O

CONSUL S.A., pessoa jurídica de direito privado, estabelecida na cidade de Joinville, Estado de Santa Catarina, vem pela terceira vez a este Colegiado debater a mesma questão provocada pela lavratura do Auto de Infração de fls. 16/17, com pertinência aos exercícios de 1977 a 1980.

Na primeira vez, a petição de recurso, decidida pelo Acórdão nº 101-75.164 (fls. 267/273) com acolhimento de duas preliminares,

- a) supressão de instância por não assistir ao sujeito passivo o direito de renunciar o uso de outra impugnação, uma vez como lhe foi reaberto o prazo de defesa, por haver sido mudada a capitulação e fundamentação legal da infração;
- b) nulidade da decisão de fls. 152, por ter a autoridade julgadora do recurso de ofício, ao restabelecer a exigência fiscal sobre a parte dispensada pela autoridade subordinada, deixado de manifestar-se.

Acórdão nº 101-76.197

tar-se quanto à diligência requerida, para não se caracterizar cerceamento do direito de defesa,

— foi considerada petição impugnativa, à qual o Delegado da Receita Federal em Joinville deu deferimento parcial e recorreu de ofício ao Superintendente Regional da Receita Federal da 9a. Região Fiscal em Curitiba, Estado do Paraná.

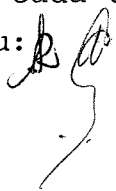
Na segunda vez, foi através da petição de recurso de fls. 297/324, tempestivamente apresentada contra a Decisão nº 015 (fls. 284/292), proferida pelo citado Superintendente ao prover, em parte, recurso de ofício, tendo aqui sido acolhida, pelo Acórdão nº 101-75.604 (fls. 323/333) a preliminar de cerceamento do direito de defesa, por haver o ato recorrido deixado de pronunciar-se sobre um dos itens do litígio.

Agora, pela terceira vez, após haver o pronunciamento a respeito do mencionado item, é pelo recurso tempestivo, manifestado nos termos da petição de fls. 734/770 contra a Decisão nº 016 (fls. 720/729), proferida pelo mesmo Superintendente Regional.

O litígio fiscal se restringe a dois dos três itens que constam da peça básica da autuação. Os itens em debate são:

- 1º) dedução considerada indevida sobre o imposto de renda, à vista de falta de discriminação contábil, por natureza de gastos, com custos de formação profissional;
- 2º) provisão para ajuste ao valor de mercado de obrigações da ELETROBRÁS.

Sob cada um desses itens da autuação, o litígio assim se desenvolveu:



Acórdão nº 101-76.197

1º) - CUSTOS DE FORMAÇÃO PROFISSIONAL:

Cita o Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 04/05) que a empresa deixou de discriminar contabilmente os gastos relativos a investimentos e assim desatender ao artigo 12 do Decreto nº 77.463, de 20.04.1976, regulamento da Lei nº 6.297, de 15.12.1975 (art. 424 do RIR/80).

A autuada opôs o entendimento de que a separação contábil, por natureza de gastos, se refere exclusivamente aos custos propriamente considerados despesas com formação profissional e não também aos custos com investimentos, porque, diz, estes, na conformidade do artigo 10 do Decreto nº 77.463/76, se contabilizam no ativo imobilizado, sem outra distinção contábil exigida por lei. Em prosseguimento, afirma que, apesar disso, mantém sofisticado plano de contas, no qual são previstos vários centros de custos identificados por códigos, sendo que no de formação profissional, designado pelo código nº 1.130 (anteriormente era 11.300), são lançados todos os investimentos realizados na área de formação profissional — Recursos Humanos — de maneira que qualquer pessoa, a qualquer momento, possa, por uma simples requisição ao computador, identificar todos os investimentos. Em reforço das suas afirmações, acrescenta que a cópia do "Relatório de Informações do Ativo Fixo", do Código 1.130, demonstra de maneira a não deixar margem de dúvidas, que ela mantém distinção contábil dos investimentos que faz com a formação profissional de seus empregados e, além disso, possui "Fichas de Inventário", onde descreve cada um dos equipamentos adquiridos com incentivo da Lei nº 6.297/75, as quais servem como um meio auxiliar para identificar tais equipamentos.

Após as marchas e contramarchas no andamento dos autos e suprida a deficiência no esclarecimento do valor creditado, no quadriênio, a título de incentivos sobre investimentos, a respeito da qual o Acórdão nº 101-75.604 evidenciara, proferiu o Superintendente Regional da Receita Federal na 9a. Região Fiscal, depois



Acórdão nº 101-76.197

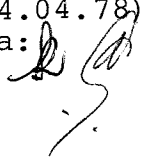
que se efetuou a diligência de que dá nota a peça de fls. 714/719, a decisão nº 016 (fls. 720/729), que, por seus itens 13 a 18, enseja ouvir-se a seguinte leitura:

"13. Dispõe o art. 12 do Decreto nº 77.463, de 20.04.76, regulamentador da Lei nº 6.297/75 que instituiu tal dedução (art. 424 do RIR atualmente em vigor), que a pessoa jurídica deverá destacar contabilmente os custos de formação profissional, por natureza de gastos. E por gastos se entende qualquer dispêndio efetuado, seja ele classificado como custo, despesa ou investimento. Por seu turno, o artigo 10 do mesmo Decreto determina que os investimentos em centros de formação profissional deverão ser contabilizados no Ativo Imobilizado.

14. Da leitura desses comandos legais, associada com o "modus faciendi" pelo qual o benefício é usufruído, extrai-se que os investimentos, nas diversas modalidades previstas no art. 10 daquele Decreto, que devem ser ativados no imobilizado, simultaneamente podem fazer parte dos custos dos projetos, para fins fiscais, na situação em que a empresa preenche os requisitos próprios exigidos pela lei de regência.

15. O comando legal para que esses investimentos devam ser contabilizados no imobilizado tem por escopo, a par de não modificar a essência do fato econômico em si, assegurar a depreciação ou amortização normal do bem, que se incorpora ao patrimônio da empresa, no decurso do tempo que lhe é próprio. Mas, como ao mesmo tempo se constitui em custo, sua contabilização há que sujeitar-se também no art. 12 do citado Decreto, que exige registro destacado, como gasto formador de custo que é. Assim não procedem as argumentações da empresa de que apenas os custos estão subordinados a esta regra. A redação desse artigo é clara ao exigir destaque contábil dos custos de formação profissional, por natureza de gastos. O investimento, que se insere na definição de gasto, simultaneamente opera como custos, e como tal é passível de escrituração em separado.

16. A esse propósito, a Administração Tributária já se manifestou através do Parecer Normativo nº 34, de 10.04.78 (D.O.U. de 24.04.78), que em seu subitem nº 3.2 assim orienta:



Acórdão nº 101-76.197

"a inclusão de dispêndios com bens do ativo imobilizado na base de cálculo do incentivo traz as seguintes consequências:

I - destaque contábil obrigatório, conforme disposto no art. 12 do Decreto nº 77.463/76;

II-"

17. Se o destaque é obrigatório na contabilidade, qualquer controle paralelo adotado, por mais perfeito que seja, não tem força para supri-lo, resultando inócuo para fins fiscais. É o caso das cópias de "Fichas de Inventário" acostadas aos autos às fls. 68/77 e das fotografias de fls. 78/80.

18. E não bastassem a letra da lei e mais o Parecer Normativo nº 34/78, veja-se que o próprio Conselho Federal de Mão-de-Obra do Ministério do Trabalho, ao expedir as Certidões de aprovação dos Programas, faz advertência à beneficiária de que as deduções do Imposto de Renda deverão ser calculadas sobre os dispêndios realizados no ano-base, destacados em sua contabilidade". (Os grifos são do original).

Mais adiante, com pertinência às peças de fls. 63/67, que a defesa menciona como cópia do "Relatório de Informações do Ativo Fixo" (fls. 029), de modo a não deixar dúvidas acerca de manter a distinção contábil perquirida pelo fisco, diz a autoridade prolatora da Decisão nº 016, procedendo à comparação daquelas peças com as de fls. 623/630:

"... Todavia, comparando-se esse relatório com o de fls. 623/630, percebe-se facilmente a inconsistência de tal argumento. No documento de fl. 623 há o destaque "0.013 — Treinamento Incentivado", um título específico, não o genérico "11.300 — Departamento de Recursos Humanos", onde se pode misturar várias outras espécies de atividades que não o treinamento incentivado, conforme se vê às fls. 624/630. Este último documento, sendo atual, não tem o condão, mas serve para exemplo. O destaque contábil exige mais que sua especificidade num relatório de controle material. Exige um título no plano de contas, que figure nos balanços analíticos, patrimonial



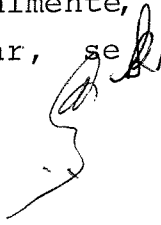
Acórdão nº 101-76.197

e de resultados, permitindo assim fácil acesso à documentação comprobatória dos registros. No Plano de Contas e Balanços juntados ao processo pela diligência procedida, inexistiu tal requisito. Outro não é o resultado da diligência:

"Tendo em vista a necessidade de demonstração em separado para efeito de individualização de cada item de aplicação de recursos, fizemos solicitação à empresa que apresentasse demonstração discriminativa por tipo de gasto, de vez que referindo-se a dados extra-contábeis, nada foi demonstrado nos Livros Diários." (fls. 706)". (Esclarece o relator que após a remuneração das folhas do processo a folha 706 corresponde a 718).

Em prosseguimento, a autoridade prolatora da Decisão nº 016 diz a fls. 726, que a totalidade da redução incentivada é descabida e não somente a diferença auçada, mas como é esta que se discute, a tributação dela se mantém.

Na petição de recurso de fls. 734/770, oposta contra essa Decisão nº 016, a empresa diz, em sua defesa, que a Lei número 6.297, de 15.12.1975, permite deduzir-se do lucro tributável pelo imposto de renda o dobro das despesas e o valor dos investimentos, realizados em projetos de formação profissional, dentro do limite de 10% do lucro tributável e que para o gozo desse incentivo fiscal, a lei estabeleceu, rigorosamente, apenas duas condições: (1a.) que as despesas tenham sido comprovadamente realizadas no ano-base; (2a.) que os projetos sejam aprovados pelo Ministério do Trabalho. Na sequência, alega que a denúncia fiscal de ter sido infringido artigo 12 do Decreto nº 77.463, de 20.04.1976, que determina a pessoa jurídica beneficiada "destacar contabilmente os custos de formação por natureza de gastos", não pode prevalecer, ao dizer que o decreto regulamentar impôs obrigações acessórias, para estabelecer limitações e restrições ao direito concedido irrestritamente pela lei. Socorre-se de manifestações jurisprudenciais e, especialmente, doutrinárias, no sentido de aduzir que o decreto regulamentar, se

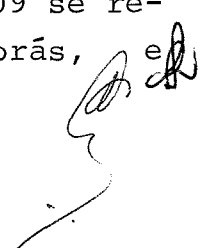


Acórdão nº 101-76.197

destina à fiel execução da lei e dela não pode exorbitar, nem criar obrigações ou restrições que nela não se contenham. No mais, reitera, embora sob outros termos e novas arguições, o seu entendimento anterior, no sentido de estabelecer distinções entre os gastos com custos de despesas propriamente ditas e os gastos com custos despendidos por investimentos compreensivos de prédios, instalações, móveis, bibliotecas especializadas, utensílios, ferramentas e quaisquer equipamentos necessários a centros de formação profissional.

2º) - PROVISÃO PARA AJUSTE AO VALOR DE MERCADO DAS OBRIGAÇÕES DA ELETROBRÁS:

A empresa quer que se faça distinção entre obrigações da Eletrobrás e empréstimo compulsório instituído a favor da Eletrobrás, opondo à ação fiscal objeções, colhidas por síntese de todos os seus meios de defesa, inclusive memorial aditivo, anexado de fls. 239/261, no sentido de afirmar:

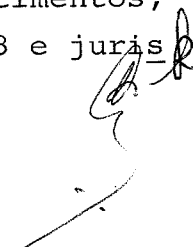
- que até 01.01.1977, quando entrou em vigor o Decreto-lei nº 1.512, de 29.12.1976, era permitido aos consumidores de energia elétrica, mediante as respectivas faturas (contas), devidamente quitadas, trocarem os empréstimos compulsórios por cautelas de obrigações da Eletrobrás, as quais se constituíam em verdadeiros títulos transferíveis e negociáveis, como qualquer outro título;
 - que a partir de janeiro de 1977, deixaram de existir as cautelas de obrigações da Eletrobrás, permanecendo, exclusivamente, o empréstimo compulsório a favor da Eletrobrás;
 - que o valor provisionado na Conta nº 5.509 se refere às cautelas de obrigações da Eletrobrás, e
- 

Acórdão nº 101-76.197

foi constituído para ajuste do valor de mercado dessas próprias obrigações da Eletrobrás que não se confundem com o empréstimo compulsório criado pelo Decreto-lei nº 1.512/76;

- que o ajuste ao valor de mercado foi realizado em cumprimento ao que é determinado de modo expresse no artigo 183, inciso I, da Lei das Sociedades por Ação (Lei nº 6.404, de 15.12.1976) e o seu registro, como custo ou despesa operacional, está previsto no artigo 169 do RIR/75, atual artigo 222 do RIR/80 (art. 60, inciso III, da Lei nº 4.506, de 30.11.1964);
- que o ajuste do custo de aquisição ao valor de mercado assim não se efetuou pelo próprio arbítrio da requerente, mas em cumprimento ao que é determinado de modo expresse no artigo 183, inciso I, da Lei das S.A.;
- que a provisão para ajuste do valor das obrigações da Eletrobrás ao de mercado se vincula ao empréstimo compulsório correspondente às obrigações realizadas antes do advento do Decreto-lei nº 1.512/76 e assim não pode ser atingido pela interpretação do Parecer Normativo CST nº 17, de 22.05.1981, pois seria dar-lhe efeito retroativo.

No julgamento que fez a fls. 88, quanto à primeira petição impugnativa, constante das peças de fls. 18/31, o Delegado da Receita Federal em Joinville apenas aceitou as ponderações da defesa para que as obrigações da Eletrobrás se considerassem classificadas no "Realizável a Longo Prazo" e não como investimentos, como dispõem o Parecer Normativo CST nº 108, de 28.12.1978 e juris



Acórdão nº 101-76.197

prudência firmada na forma dos Acórdãos nºs 101-71.429 e 103-02.685 do Primeiro Conselho de Contribuintes e para agravar a exigência com o adicional de 5% instituído pelo Decreto-lei nº 1.704, de 23 de outubro de 1979, uma vez que, antes, no Auto de Infração, ele não constara quanto ao exercício de 1980. Naquele julgamento, a citada autoridade julgadora somente mudou o fundamento legal da infração e manteve a exigência do crédito tributário constituído sobre a referida provisão, mas ao examinar a petição recursória de fls. 93/97, que foi convertida em petição impugnativa pelo Acórdão nº 101-75.164 (fls. 273), decidiu-a favoravelmente à questionante dizendo que a pretensão tinha respaldo no Parecer Normativo CST nº 24, de 31.03.1976 (D.O.U. de 29.04.1976).

Desse entendimento não participa o Superintendente Regional, pois ao julgar o recurso de ofício, assim se expressou, através dos itens 22 e 23 (fls. 289/291) da Decisão nº 015, ou dos itens 24 e 25 (fls. 726/728) da Decisão nº 016:

"22. ... A decisão baseou-se fundamentalmente na interpretação dada pelo PN CST nº 24/76 ao artigo 169 do RIR/75. Todavia, ela foi totalmente equivocada. Observe-se o inciso 03 do citado Parecer, "in verbis":

"3. Tal provisão permitida no artigo 169 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovada pelo Decreto nº 76.186, de 02.09.75 (artigo 60, III, da Lei nº 4.506, de 30.11.64) somente é admissível para os valores que não representem imobilizações financeiras, entendidas estas como as participações de caráter permanente no capital de outras empresas, as imobilizações decorrentes de incentivos fiscais (depósitos e aplicações), os adicionais e empréstimos compulsórios". (Grifou-se).

Ora, os empréstimos à Eletrobrás são empréstimos compulsórios. Para cientificar-se disso nada melhor que o artigo 3º do Decreto-lei número 644/69, na redação dada pela Lei nº 5.655, de 20 de maio de 1971, "in verbis":



"Art. 6º — O artigo 3º do Decreto-lei nº 644 passa a vigorar com a seguinte redação, mantido o seu parágrafo:

Art. 3º — O empréstimo compulsório em favor da ELETROBRÁS será cobrado por Kwh de energia elétrica de consumo industrial e equivalerá a 35% (trinta e cinco por cento) da tarifa fiscal definida em lei."

Portanto, os empréstimos à ELETROBRÁS, independentemente de sua natureza, se constituídos por lei são compulsórios e como tal não ensejam e jamais ensejaram a formação de provisão dedutível para ajuste do custo de aquisição ao valor de mercado.

23. Ademais, há a considerar que se interpreta literalmente a legislação que dispõe sobre exclusão do crédito tributário (artigo III da Lei 5.172/66). Assim sendo, o que comandam os dispositivos arrolados como assecuratórios do direito à dedutibilidade da provisão? Em primeiro lugar o inciso III, artigo 60 da Lei nº 4.506/64 (art. 222 do RIR/80), "in verbis":

"Poderão ser registradas, como custo ou despesa operacional, as importâncias necessárias à formação de provisão para ajuste ao custo de ativos ao valor de mercado, nos casos em que este ajuste é determinado por lei."

Esta é uma faculdade concedida ao contribuinte que carece de maiores qualificações, tanto assim é que a Autoridade Tributária as faz como é prova o PN CST nº 24/76. Mais que isso, há que se pesar o artigo 3º do Decreto-lei nº 1.730/79, que fundamenta a decisão de fls. 88, "in verbis":

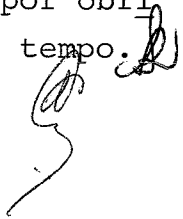
"Art. 3º — Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas pela legislação tributária."

Este comando é imperativo e muito mais restritivo que o anterior, pois só autoriza a dedutibilidade de provisão expressamente autorizada pela legislação tributária e não por qualquer lei, como é o caso da Lei nº 6.404/76 (inciso I, artigo 183). O Decreto-lei nº 1.730/79, por ser posterior à Lei nº 4.506/64 e mais restritivo que esta, deve prevalecer para o deslinde da questão, não só por coerência às regras de interpretação, 

Acórdão nº 101-76.197

tação determinadas pelo artigo 111 da Lei número 5.172/66, como também pela sua vigência no período em que se efetivou a operação, conforme se depreende de seu artigo 8º. Desta forma, por não estar expressamente autorizada pela legislação tributária, deve a provisão constituída ser considerada indedutível."

Na petição de recurso de fls. 734/770, a empresa diz reportar-se às razões anteriormente expendidas, afirmando que se trata de valores mobiliários típicos, cautelas de obrigações, disponíveis e negociáveis no mercado, que não constituem investimentos catalogáveis no Ativo Permanente, e sim aplicações que não guardam relação direta com a atividade da empresa, classificadas no Ativo Realizável a Longo Prazo por força do Parecer Normativo CST nº 108, de 28.12.1979, e em conformidade com a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes como arrolou na peça de fls. 92/97. E acrescenta que a restrição feita a adicionais restituíveis e empréstimos compulsórios, no final do inciso 03 do Parecer Normativo CST nº 24/76, não inclui nem engloba os valores representados por obrigações da Eletrobrás, disponíveis e negociáveis a qualquer tempo.



É o relatório.

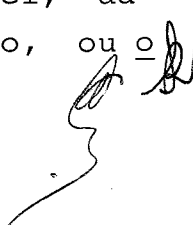
Acórdão nº 101-76.197

V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

O caso pertinente à reabertura do prazo, do qual a recorrente não se utilizou, quando lhe foi devolvido pela autoridade julgadora singular, o silêncio anterior a respeito da diligência requerida e o fato de não ter havido, antes, o pronunciamento a respeito de um dos itens do litígio, precisamente na parte em que a defesa contestou ser outro, em menor cifra do que o apontado pela autuação, o valor de que se aproveitara como investimentos incentivados, os quais (caso, silêncio e fato) constituíram as preliminares julgadas pelos Acórdãos nºs 101-75.164 e 101-75.604, se encontram agora supridos pelas Decisões nºs 015 e 016 do Superintendente Regional da Receita Federal na 9a. Região Fiscal, estando, portanto, os autos em condições de receber julgamento quanto ao mérito do pleito.

A recorrente crê que a distinção contábil, por natureza de gastos, somente deva ser feita em relação aos custos precisamente conceituados por despesas. Diz estarem excluídos da discriminação contábil, por natureza de gastos, os custos por investimentos, que abranjam prédios, instalações, móveis, bibliotecas especializadas, utensílios, ferramentas e quaisquer equipamentos necessários aos centros de formação profissional, achando que apenas basta a contabilização deles no Ativo Imobilizado sem necessidade de nenhuma outra especificação. Entende que o preceito regulamentar criou condições de admissibilidade não estabelecidas em lei, extrapolando o conteúdo desta, por fazer distinções incabíveis, acreditando que só haveria duas condições a serem atendidas: -(a) - que as despesas tenham sido comprovadamente realizadas no ano-base; -(b) - que os projetos sejam aprovados pelo Ministério do Trabalho. E arremata que, dentro do limite de 10% sobre o lucro tributável, admitido para a dedução, nenhuma outra restrição, ou condição, ou o



Acórdão nº 101-76.197

brigação estabelece a lei para o uso do benefício fiscal, senão aquelas duas retromencionadas.

A legislação tributária, dentro do sistema jurídico a que se filia, não se constitui de comandos fragmentários e desconexos, mas sim de um todo orgânico, composto de um concerto de normas da mesma natureza que abrangem os fatos no conjunto de suas relações. São normas homogêneas que, se examinadas convenientemente, revelam princípios harmônicos que vão disciplinar os atos ou fatos jurídicos sem discrepância. Assim, extrair-se, aqui de uma dessas normas determinada regra ou princípio que, alhures, não se concilie com a regra ou com o princípio de outra norma, é inconcebível. A fim de chegar-se a princípios ou regras que não se conflitem, é necessário o estudo global do próprio sistema legislativo, no plano jurídico ao qual se subordina, para: -(1º)- conhecer-se o que a norma dispõe e verificar a sua finalidade; -(2º)- certificar-se se a norma estabelecida se adapta à relação jurídica em causa; -(3º)- apreender-se o intuito, ou seja, o sentido da norma no sistema legislativo em que ela se incorpora.

Destarte, faz-se mister atentar para certos princípios indispensáveis entre os quais se encontra o consagrado axioma de direito, que estando em harmonia no plano jurídico subordinante a interpretação de qualquer dispositivo de caráter explicativo, jamais contra tal interpretação se poderão contrapor os grandes princípios que dão consistência ao sistema legislativo. Nem só nos grandes princípios o sistema jurídico-legislativo encontra firmeza em seus preceitos normativos, pois também princípios menores o infra-estruturam. E tanto mais consistente se torna o sistema, quanto mais a firmeza da interpretação explicativa ostenta a segurança de tais preceitos. A consistência do sistema está no preceito; a firmeza, na sua interpretação. Inspira-se, então, a lei em estabelecer, tão-somente, as linhas mestras do comportamento jurídico, e o decreto, que a regulamenta, em dar-lhe a interpretação ex



Acórdão nº 101-76.197

plicativa dentro do sistema legislativo ao qual ela se integra. Se assim não fosse, não haveria necessidade alguma de decreto regulamentar, porquanto este se tornaria mera redundância, se apenas se destinasse a repetir literalmente os preceitos da lei.

A descoberta e a fixação de princípios coerentes que deverão reger a interpretação dos preceitos normativos se faz mediante um trabalho exegético, particularmente científico, chamado de hermenêutica, que transporta a norma de lei do campo abstrato, em que se encontra simplesmente enunciada pelas letras frias do dispositivo legal, para o campo da aplicação concreta aos fatos, dentro do sentido geral da sistemática legislativa abrangente. Hermenêutica é palavra quase sinônima de interpretação. E se interpretar se traduz em conhecer, é de concluir-se que nenhuma norma jurídica escapa à interpretação.

Interpretar a norma de lei consiste, portanto, em fixar-lhe o sentido e o alcance (a "ratio legis"), não só mediante o pensamento que anima as suas palavras (a "verba legis"), mas também atingir-lhe as finalidades, obedecidos os princípios dominantes do sistema legislativo ao qual ela se integra juridicamente, a fim de compreendê-la em toda a extensão para bem aplicá-la.

Assim, a norma de lei, de acordo com o sistema jurídico ao qual se entronca, não pode levar o intérprete a apoiar-se exclusivamente na interpretação literal do texto legal, pois há de arrimar-se também na interpretação sistemática e na interpretação teleológica.

A aplicação do Direito envolve sempre a interpretação e como a norma comumente se apresenta mediante uma regra escrita, a imediata propensão do intérprete se inclina para a interpretação gramatical ou literal, por ser a palavra o elemento que lhe desperta o primeiro interesse.



Não há dúvida de que as palavras podem, ou desde logo, inspirar o claro sentido da norma, de sorte a demonstrar ser esse processo de interpretação literal o suficiente, ou, então, indicar a necessidade de socorrer-se a outros elementos interpretativos, pois o cunho das palavras será inoperante na fixação do princípio aplicável, se não coincidir com o conteúdo das outras normas no contexto do sistema jurídico envolvente.

Destarte, não se espere confirmar a regra de que não se deve distinguir quando a lei não distingue, o proverbial latino "ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus", se não se verificarem os princípios gerais, reinantes no contexto do sistema jurídico ao qual a norma interpretada pertence. Explicando essa parêntese, Paula Batista, em *Hermenêutica Judiciária*, § 38, notação 2, depois de ponderar que "quando a disposição da lei é clara e ilimitada, se não deve fazer distinções arbitrárias, que enervem o seu sentido ou destruam a sua generalidade", para logo em seguida advertir: "saber quando se deve distinguir, e saber bem distinguir, nos casos em que cabem distinções, é este um dos pontos, em que se manifesta o grande merecimento do jurisconsulto". Em igual sentido se manifesta Carlos Maximiliano, a respeito do mesmo brocardo, em *Hermenêutica e Aplicação do Direito* nº 300, pág. 296.

Em realidade, deve o brocardo ser aplicado com as devidas restrições, como assinala Ferrara nas seguintes hipóteses: - (a) se o texto, entendido num modo geral, como é redigido, entrar em contradição com outro texto de lei; - (b) quando a lei contiver em si mesma uma contradição; - (c) quando o princípio aplicado sem restrição importe em levá-lo além do seu próprio objetivo.

Nesta linha de considerações, a preponderância das "verba legis" sobre a "ratio legis" dá ensejo a violar-se a lei e isto ocorre quando o intérprete-destinatário se arraiga às pela-



Acórdão nº 101-76.197

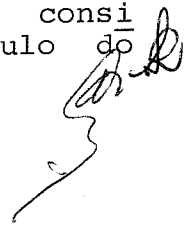
vras cujo sentido, por interesse e deliberadamente, procura deturpar, reduzir, ou obscurecer a verdadeira "ratio legis".

A Lei nº 6.297, de 15.12.1975, permite que se deduza até o limite de 10% do lucro tributável o dobro das despesas realizadas com formação profissional (art. 1º e § único). Considerou, como custos básicos de formação profissional, não só os gastos com as despesas de aprendizagem propriamente dita (ensino, mão-de-obra, encargos sociais etc.) e também os gastos com despesas realizadas na construção ou instalação de centros de formação profissional, inclusive na aquisição de equipamentos (art. 2º, § 1º).

Na conformidade do disposto no artigo 5º da Lei nº 6.297/75, foi baixado, para regulamentá-la, o Decreto nº 77.463, de 20.04.1976 (D.O.U., de 22.04.1976), que, através do artigo 1º, estabeleceu fazer-se a dedução diretamente do imposto de renda, em valor equivalente à aplicação da alíquota efetiva cabível sobre a soma dos investimentos realizados mais despesas de custeio imediatamente correspondentes à aprendizagem precisamente dita.

Como causasse certa estranheza o texto do citado artigo regulamentar, houve comentários no sentido de que a base de cálculo do benefício deveria integrar-se pelo dobro das despesas realizadas e não apenas pelo valor destas. Esclarece o assunto o Parecer Normativo CST nº 34, de 11.04.1978 (D.O.U., de 20.04.1978), ao evidenciar, expressamente, no subitem 2.2:

"2.2 Não há, todavia, nenhuma impropriedade ou restrição ao benefício concedido pela Lei; em verdade não se pode aplicar e interpretar o texto legal com abstração dos procedimentos da técnica contábil, universalmente consagrados, e que admitem a imediata classificação, como despesa, dos gastos necessários ao desenvolvimento da atividade operacional; assim, pelos lançamentos contábeis as despesas já são uma vez consideradas e, ao incluí-las na base de cálculo do



Acórdão nº 101-76.197

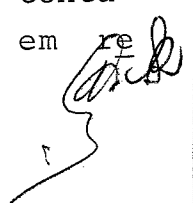
incentivo, como dispõe o art. 1º do Decreto nº 77.463/76, resulta serem efetivamente computadas em dobro. Se a própria base de cálculo do incentivo estivesse integrada do dobro, então as despesas estariam sendo computadas pelo triplo do seu valor, com absoluta carência de fundamento legal".

Com efeito, ainda como se esclarece no subitem 2.3 do mesmo Parecer Normativo, uma vez conhecida a base do incentivo, é indiferente que o valor se constitua em redução do lucro real ou, aplicando-se sobre essa base de cálculo a alíquota do imposto de renda cabível, em redução direta do próprio imposto.

A controvérsia a respeito do assunto ora em comentários, não atinge, diga-se de passagem, o valor total do benefício, mas apenas parte dele, considerada dedução indevida, por não ter a questionante efetuado separação, sob registros contábeis específicos por natureza de gastos, quanto aos custos com despesas de investimentos em centros de formação profissional, de modo a não confundir tais investimentos com os da atividade própria, utilizados no desenvolvimento dos seus objetivos sociais. É a separação contábil a que se refere o artigo 12 do Decreto nº 77.463/76. Quanto à discriminação, em lançamentos contábeis, por natureza de gastos relativos às despesas de aprendizagem precisamente ditas, nenhuma objeção há na hipótese dos autos.

Entende a defesa que a contabilização por natureza de gastos somente se refere aos custos propriamente considerados despesas diretas com a aprendizagem e não também aos custos com despesas de investimento em centros de formação profissional, achando que para estas despesas basta a sua classificação no ativo imobilizado, sem necessidade de nenhuma outra distinção contábil, como a que cogita o art. 12 do Decreto nº 77.463/76.

Está claro que a empresa não procedeu, em sua contabilidade, a registros específicos, por natureza de gastos, em re



Acórdão nº 101-76.197

lação às despesas com investimentos em centros de formação profissional, ao querer fazer crer que a regra ou o princípio constante do artigo 12 mencionado se dirige exclusivamente às despesas diretas de aprendizagem propriamente ditas, procurando estabelecer distinções entre as duas espécies de despesas, como se o termo "gasto" não se referisse indistintamente tanto a custo como a despesa.

Tampouco, a própria Lei nº 6.297/75, criadora do incentivo que se examina, deu acepções diferentes para as duas palavras — "despesa" e "custo", pois colocou-as no mesmo pé de igualdade, ao considerar, no § 1º do art. 2º, como despesas, não só os gastos ou dispêndios de construção ou instalação de centros de formação profissional, mas também as (despesas) de custeio de ensino.

Da análise do dispositivo legal do § 1º, art. 2º, citado, conclui-se que não deve ser olvidada a conceituação do termo "DESPESA", porquanto os gastos tanto podem assumir esta natureza, como podem traduzir custos que representem investimentos. Aliás, tal nivelamento entre despesa e custo, de que cogita o citado dispositivo da Lei nº 6.297/75, guarda sintonia com idêntico princípio de equivalência, que já constava dos regulamentos do imposto de renda (art. 162, do RIR/66 ou RIR/75, atualmente art. 191 do RIR/80), o que faz lembrar as hipóteses restritivas de aplicação do brocardo "ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus", às quais Ferrara se referia, pois não há nenhuma contradição na Lei nº 6.297/75, no seu regulamento baixado com o Decreto nº 77.463/76, nem com o Regulamento do Imposto de Renda todos unânimes em parificar despesa com custo. Mesmo em linguagem comum, despesa e custo são sinônimos, pois ambos representam os gastos despendidos na aquisição de alguma coisa. E despesas com investimentos (construção, instalações, móveis e utensílios, equipamentos, etc.) se apropriam a débito da conta do resultado do exercício, através de quotas periódicas de depreciação, amortização ou exaustão.

Já se disse que na interpretação de um texto de lei,



Acórdão nº 101-76.197

não se dispensa verificarem-se os princípios gerais, reinantes no contexto do sistema jurídico da legislação a que ele se filia, de tal modo que a norma legal interpretada venha articular-se, por idênticos princípios, através de dispositivo regulamentar elucidativo. Ora, é óbvio que, tendo sido criado o direito a uma dedução do lucro tributável, para fins de imposto de renda, pela Lei nº 6.297/75, esta, na interpretação de seus dispositivos, fixa raízes no sistema jurídico da legislação tributária que rege o imposto de renda. Compreende-se, então, ser aí, na legislação tributária do imposto de renda, que o regulamento interpretativo da Lei número 6.297/75, baixado pelo Decreto nº 77.463/76, busca os princípios gerais, reinantes no regulamento do imposto de renda. E em todos os regulamentos do imposto de renda, através de inúmeros de seus dispositivos, a discriminação das despesas por natureza de gastos constitui um princípio de regularidade constante, o qual dá integral apoio às disposições do artigo 12 do Decreto nº 77.463/76.

Não há, portanto, como se falar em disposição regulamentar extravasante, porquanto, antes do advento da Lei nº 6.297/75, já existia princípio basilar ou viga mestra da sistemática de imposição do imposto de renda das pessoas jurídicas, que visem a finalidades diversificadas com tratamento fiscal diferenciado, a exigir que, principalmente em relação àquelas que ensejam a obtenção de incentivos, se separem, na contabilidade, através de registros contábeis específicos efetuados na escrituração do livro Diário, os elementos que compõem as respectivas despesas, de modo a não se confundirem as operações atinentes a cada finalidade, para poder-se bem aferir a concessão do benefício.

A empresa descuidou-se em proceder a registros contábeis específicos, quanto à parte de despesas que diz haver realizado em investimentos para atender às finalidades de formação profissional, deixando até de observar que as certidões de fls. 53/57, expedidas pela Comissão Especial e, posteriormente, pelo Conselho



Acórdão nº 101-76.197

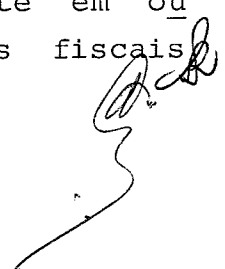
Federal de Mão-de-Obra, salientam expressamente a necessidade daqueles registros para fins de dedução do imposto de renda.

Fique, pois, certo que a separação contábil é obrigatória em registros específicos efetuados na escrituração do livro Diário e não se supre a falta de tais registros por nenhum controle paralelo como quer a defesa, pois não guarda sentido os princípios gerais do sistema jurídico da legislação fiscal de regência disporem que se proceda de um modo e se faça de forma diferente.

A classificação contábil das obrigações da ELETROBRÁS no grupo do ativo realizável a longo prazo ficou esclarecida no julgamento proferido a fls. 88, de forma que não mais há necessidade de debater-se a questão a respeito desse enquadramento contábil, e sim se é cabível constituir-se, com base nelas, provisão para ajuste de custos de ativos ao valor de mercado.

A autoridade julgadora de primeiro grau consagra, em seu ato decisivo, considerações consistentes em salientar com base no item 03 do Parecer Normativo CST nº 24, de 31.03.1976 (D.O.U. de 29.04.1976) a que natureza de crédito se refere o artigo 60, inciso III, da Lei nº 4.506, de 30.11.1964 (art. 169 do RIR/75 ou art. 222 do RIR/80), a fim de admitir-se a formação de provisão para ajuste de custo de bens do ativo ao valor de mercado, e, com suporte no item 11 do Parecer Normativo CST nº 108, de 28.12.1978 (D.O.U., de 09.01.1979), confirmando a classificação contábil das obrigações ELETROBRÁS no ativo realizável a longo prazo.

O item 03 do Parecer Normativo CST nº 24/76, fazendo referência ao art. 169 do RIR/75 esclarece que a provisão para ajuste de custos de ativos ao valor de mercado somente admissível para os valores que não representem imobilizações financeiras, entendidas estas como as participações de caráter permanente em outras empresas, as imobilizações decorrentes de incentivos fiscais



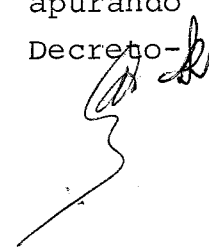
Acórdão nº 101-76.197

(depósitos e aplicações), os adicionais restituíveis e empréstimos compulsórios.

O citado Parecer Normativo CST nº 24/76 não se revogou com a superveniência da Lei nº 6.404, de 15.12.1976, como se possa equivocadamente supor. Dito ato administrativo, publicado para dar compreensão ao artigo 169 do RIR/75, continua intacto, na sua característica normativa, dado que o artigo 222 do RIR/80 reproduz idêntico teor do dispositivo regulamentar precedente, agora ainda mais reforçado com o Parecer Normativo CST nº 17, de 22 de maio de 1981 (D.O.U., de 28.05.1981), que menciona, expressamente, não ser dedutível a provisão para ajuste ao valor de mercado referente ao empréstimo em favor da ELETROBRÁS.

Cabe, todavia, ressaltar que a defesa não nega que o Parecer Normativo CST nº 17/81 veda a dedução da provisão para ajuste do custo ao valor do mercado, crendo que a sua orientação se circunscreve somente ao âmbito do Decreto-lei nº 1.512/76, com aplicação limitada às provisões constituídas à vista das contribuições compulsórias devidas a partir da vigência desse diploma legal. Para chegar à semelhante opinião, pondera que a subscrição compulsória do empréstimo à ELETROBRÁS atende a dois regimes diferentes: um, pela subscrição feita com base na Lei nº 4.156, de 28.11.1962, em relação às contribuições devidas até 31.12.1976, que geram a emissão de obrigações; outro, com fulcro no Decreto-lei nº 1.512, de 29.12.1976, ao criar um crédito calcado nas contribuições devidas a partir de 01.01.1977.

Dúvida não há de que um regime gere a emissão de títulos de crédito representativos de obrigações, enquanto o outro, um crédito do consumidor industrial a título de empréstimo compulsório. Fique, no entanto, certo que, seja tomando obrigações da ELETROBRÁS, na forma do artigo 4º da Lei nº 4.156/62, ou apurando o montante das contribuições, como dispõe o artigo 2º do Decreto-



Acórdão nº 101-76.197

-lei nº 1.512/76, inegavelmente se cogita, sob a égide de um ou do outro diploma legal, de empréstimo compulsório.

Vem, então, a defesa fazer, com especiosidade im procedente, distinção, para achar que unicamente se torna submissí vel às disposições da legislação tributária a provisão formada sobre o direito de crédito, a título de empréstimo compulsório, com base nas contribuições devidas a partir de 01.01.1977.

Iniludivelmente, o Parecer Normativo CST nº 17/81 deu maior amplitude à orientação dimanada do Parecer Normativo CST nº 24/76, frente à alteração abrangente que O Decreto-lei número 1.512/76 introduziu na Lei nº 4.156/62, para explicitar que também as provisões formadas sobre as contribuições devidas à ELETROBRÁS, a partir de 01.01.1977, se vedam como custo ou despesas operacio— nais para efeitos fiscais.

Nem poderia ser de outra maneira, pois, seja como for, tanto a Lei nº 4.156/62 quanto o Decreto-lei nº 1.512/76 tra— tam de crédito constituído por empréstimo compulsório. E sem pre— cisar de dizer que, na forma do artigo 220 do RIR/80, somente são dedutíveis, na determinação do lucro real, as provisões expressa— mente autorizadas, pois compreende-se que, se fosse permitida a constituição da provisão em comento, isso implicaria no cúmulo dos absurdos de um autêntico contra-senso a frustrar os objetivos do próprio empréstimo compulsório e a desmerecer a confiança do Poder Público que, ao tomá-lo como dívida de um valor, garantira resti tuir, uma vez vencido o prazo de lei, ocasião em que, em verdade, o crédito se realiza pelo resgate, sem qualquer perda, ou seja com a devolução do principal emprestado, acrescido de juros e corre— ção monetária. Se o Poder Constituído autorizasse a formação da ci tada provisão, estaria, por si próprio, se contrariando, atribuindo, por uma lado, um determinado valor ao tomar o empréstimo com— pulsório, e, por outro lado, reduzindo-o, indiretamente, através daquela provisão, a um menor valor; daí, o absurdo. Estreme de dú— vida, pois que a hipótese não configura a perda provável na reali— zação, de que trata o art. 183, inciso I, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.



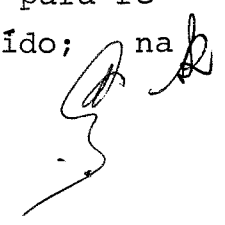
Ademais, ante a sequência dos diplomas legais, basta citar apenas o Decreto-lei nº 1.512/76, para, do confronto do disposto nos artigos 3º e 4º, entender-se que o empréstimo compulsório, aqui examinado, abrange também as contribuições à ELETROBRÁS feitas na vigência da legislação anterior, ou seja da Lei nº 4.156/62, à vista da conversão que no vencimento do empréstimo pode tornar o crédito do consumidor em participação acionária.

As provisões admissíveis, para os efeitos fiscais de dedução, são aquelas que refletem a certeza irrefragável de um acontecimento passado e não a eventualidade de uma contingência que, por sua incerteza, pode vir, ou não, acontecer.

Destarte, as provisões que apenas traduzem a eventualidade das autênticas reservas de contingência, de modo a revelar-se, na sua constituição, simplesmente o destino de separar lucros, não representam, de maneira alguma, custo ou despesa de encargo incorrido. Semelhantes provisões, como a que os autos cogitam, objetivam tão-somente restringir a disponibilidade de lucros, com o intuito exclusivo de preservarem-se riscos virtuais das negociações que poderão ser transacionadas com as obrigações da ELETROBRÁS, as quais possam vir comprometer a situação patrimonial ou financeira da empresa em exercícios futuros.

Alegar-se-á, por exemplo, que, em se tratando de títulos negociáveis, ditas obrigações poderão ser alienadas, antes de vencido o prazo estabelecido por lei, sem que se obtenha o valor constituído pelo empréstimo compulsório.

Contra essa possível alegação, é de ressaltar-se que alienar por venda, no exemplo aventado, não é resgatar e sim praticar transação, o que constitui fato completamente distinto de realizar o crédito mediante resgate no seu vencimento. Transação ou negociação, de um lado, e resgate, de outro, são operações distintas, inconfundíveis. No resgate das obrigações da ELETROBRÁS, em virtude de atingir-se o prazo estabelecido na lei, a ação para receber o valor do crédito se volta contra o Poder Constituído; na



Acórdão nº 101-76.197

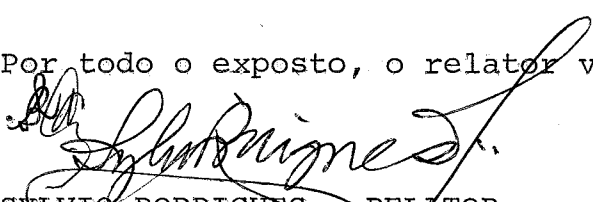
transação ou negociação nenhum influxo coativo há contra.

Além disso, cabe salientar que se a pessoa jurídica negociar ou transacionar as obrigações da ELETROBRÁS, que possui, antes do vencimento delas e não obtiver o seu valor, o que ela está praticando é uma operação de desconto e, neste caso, sim, porque o desconto traduz uma despesa efetiva e uma perda real do valor é que se admite influência na determinação no lucro real.

Por fim, incumbe consignar que nem os acórdãos deste Conselho de Contribuintes nem os atos normativos, aos quais a defesa refere como lhe dando esteio na constituição da provisão em exame, nada de positivo oferece à pretensão.

Os citados Acórdãos nºs 101-71.429 e 103-02.685 e bem assim o Parecer Normativo CST nº 108, de 28.12.1978 tratam de obrigações da ELETROBRÁS simplesmente para lhes atribuir classificação contábil, a Instrução Normativa do SRF nº 076, de 06.08.1984, para dispor a respeito da contrapartida da atualização do valor delas, conforme estejam registradas no ativo realizável a longo prazo ou ativo permanente e o Ato Declaratório (Normativo) CST nº 16, de 29.08.1984, para permitir que, no caso de estarem elas registradas no ativo realizável a longo prazo, se faculte à pessoa jurídica a opção de transferi-las para o ativo permanente, subgrupo investimento. Em realidade, todos esses atos administrativos cuidam de classificação contábil das obrigações da ELETROBRÁS e não de provisão para atender a perdas prováveis.

Por todo o exposto, o relator vota por negar provimento ao recurso.



SYLVIO RODRIGUES - RELATOR