

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10680.003.328/99-89  
Recurso n.º : 124.200  
Matéria: : IRPJ E OUTROS - Exercícios de 1995 a 1998  
Recorrente : CONSTRUTORA ANDRADE GUTIERREZ S.A  
Recorrida : DRJ EM BELO HORIZONTE - MG  
Sessão de : 21 de março de 2001  
Acórdão n.º : 101-93.394

I.R.P.J. - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS.

I - CONTRAPRESTAÇÕES DO ARRENDAMENTO MERCANTIL. – ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. - No negócio jurídico contratado, do qual resulte operação de arrendamento mercantil de veículos automotivos, quando comprovado que os mesmos são empregados em atividades que constituem o objeto social da pessoa jurídica, o valor das contraprestações e correspondentes encargos de depreciação, por não configurada a hipótese de remuneração ou quaisquer outros benefícios indiretos atribuídos a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, são admitidos como custos ou despesas operacionais.

II – ENCARGOS SOCIAIS. - CONTRIBUIÇÕES PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL, PARA O FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO E PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL. – O valor dos encargos sociais devidos em razão da contratação, no País, de trabalhadores para prestação de serviços no exterior, é de responsabilidade da Sucursal da empresa brasileira sediada no exterior. No entanto, a partir da edição da Lei nº 9.249, de 1995, em face da adoção, pelo ordenamento jurídico Brasileiro, do princípio da universalidade da tributação, tornou-se indiferente, para efeito de incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro, a assunção de tais ônus pela empresa aqui estabelecida.

PROCEDIMENTOS REFLEXOS - A decisão, prolatada no processo instaurado contra a pessoa jurídica, intitulado de principal ou matriz, da qual resulte declarada a materialização ou insubsistência do suporte fático que também embasa a relação jurídica referente à exigência materializada contra a mesma empresa, aplica-se, por inteiro, aos denominados procedimentos decorrentes ou reflexos.

Recurso conhecido e provido.

Processo n.º :10680.003.328/99-89

Acórdão n.º :101-93.394

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANDRADE GUTIERREZ S.A.

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

  
EDISON PÉREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 ABR 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: KAZUKI SHIOBARA, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, LINA MARIA VIEIRA e CELSO ALVES FEITOSA.

## R E L A T Ó R I O

CONSTRUTORA ANDRADE GUTIERREZ S.A., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C.G.C. -MF sob o n.º 17.262.213/0001-94, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pelo Delegado da Receita Federal em Belo Horizonte - MG que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve, em parte, a exigência do crédito tributário formalizado através dos Autos de Infração de fls. 02/05 (IRPJ), 31/32 (PIS) e 35/38 (CS), recorre a este Conselho na pretensão de reforme da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

A peça básica de fls. descreve as irregularidades apuradas pela Fiscalização nestes termos:

.....  
"001 – DEPRECIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

BENS NÃO DEPRECIÁVEIS EM FUNÇÃO DA SUA NATUREZA

Valor apurado sobre bens relacionados nas planilhas de fls. 113/135, referentes à depreciação de automóveis não inclusos no artigo 25, Inciso II, parágrafo único, da Instrução Normativa, de n.º 11, de 21 de fevereiro de 1.996 ("Bens Não Relacionados com a Produção ou Comercialização"), por não serem considerados intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização.

.....  
002 – CONTRAPRESTAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL / INDEDUTIBILIDADE

Valor apurado conforme Valor apurado sobre bens relacionados nas planilhas, de fls. 106/111, referentes à contraprestações de arrendamento de automóveis não inclusos no artigo 25, Inciso I, parágrafo único, da Instrução Normativa, e n.º 11, de 21 de fevereiro de 1.996 ("Bens Não Relacionados com a Produção ou Comercialização"), por não serem considerados intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização.

.....  
003 – DESPESAS INDEDUTÍVEIS

Valor referente a encargos de INSS e de FGTS, que a empresa apropriou como despesas dedutíveis e que são incidentes sobre a folha de pagamento de funcionários brasileiros que encontram trabalhando para as sucursais no exterior, mais precisamente, em obras que se desenvolvem nos países "Bolívia", "Equador", "Portugal", "Venezuela", "Chile", "Argentina", "Peru", "Colômbia", "Panamá", "México" e "Congo", no período de 1.993 a 1.998.

Estas despesas foram contabilizadas na conta 5110.001.102 (Encargos Sociais) e estão detalhadamente relacionadas lançamento por lançamento, extraídos do banco de dados em arquivo magnético fornecidos pela empresa de acordo com a IN 68, de 28 de dezembro de 1.995, conforme planilhas de folhas 136/212, conferidas com o razão da mesma conta fornecidos pela empresa de folhas 004/359 do Anexo Único.

Processo n.º : 10680.003.328/99-89

Acórdão n.º : 101-93.394

Apesar das despesas se referirem desde o período de 1.993, as mesmas só foram apropriadas a partir de 1.995, por decisão administrativa da empresa de chamar par si, os encargos com funcionários brasileiros que estão com contrato suspenso e regidos pela legislação trabalhista de outros países. A receita gerada pelo trabalho destes funcionários no exterior não são regulares, tanto que elas não acontecem no ano-calendário de 1.997, pois por vários meses, ao invés de pagar as despesas com estes encargos das sucursais, foram feitos empréstimos regulares lançados nos grupos de contas 1153/1220, do Ativo (Realizável), conforme igualmente relacionados na planilha fornecida pela empresa em resposta ao Termo de Intimação, item 2, lavrado em 12/03/99.”

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 150/208, foi proferida decisão pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem esta redação:

“Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1998

BENS NÃO RELACIONADOS COM A PRODUÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO DOS SERVIÇOS. BENS NÃO DEPRECIÁVEIS EM FUNÇÃO DE SUA NATUREZA. CONTRAPRESTAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. INDEDUTIBILIDADE.

Somente se os bens móveis (veículos) a que se refiram, estiverem intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, é que, para fins fiscais, os correspondentes encargos de depreciação e as contraprestações de arrendamento mercantil revestem condições de dedutibilidade.

DESPESAS INDEDUTÍVEIS

Por não haver contraposição de custos e receitas, não são dedutíveis na determinação do lucro real, os encargos previdenciários e trabalhistas incidentes sobre folhas de pagamentos de empregados, cujos contratos de trabalho no Brasil foram suspensos, em face de sua transferência para trabalhar em sucursais no exterior.

Lançamentos Decorrentes

Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 30/09/1995, 31/10/1995, 31/12/1995, 31/01/1996, 29/02/1996

DECORRÊNCIA.

A tributação reflexa segue o decidido no IRPJ

Processo n.º : 10680.003.328/99-89

Acórdão n.º : 101-93.394

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1998

DECORRÊNCIA.

Tratando-se de exigência fundamentada na irregularidade apurada em ação fiscal realizada na área do IRPJ, o decidido quanto àquele lançamento é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE”

Cientificada dessa decisão em 05 de setembro de 2000 (AR de fls. 276), a contribuinte ingressou com recurso para este Conselho, protocolizado no dia 02 de outubro seguinte, sustentando em síntese:

#### A) GLOSA DOS ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO E DAS CONTRAPRESTAÇÕES DO ARRENDAMENTO MERCANTIL

a.1) reitera, de início, todos os argumentos expendidos na fase impugnativa, notadamente no que concerne à fundamentação da exação fiscal unicamente na indigitada Instrução Normativa n° 11, de 1996, o que aliás a digna autoridade julgadora singular esforçou-se para sustentar a legalidade das restrições arbitrariamente trazidas com o mencionado ato e, conseqüência, do próprio lançamento discutido;

a.2) a despeito de todo o esforço, concluiu, melancolicamente, que por força do estabelecido na Portaria SRF n° 3.608, de 1994, está obrigada a observar preferencialmente, a orientação traçada pela Secretaria da Receita Federal, não lhe cabendo examinar a compatibilidade dos atos normativos ante os dispositivos da leis neles consideradas;

a.3) como se pode comprovar pela leitura dos diversos dispositivos legais mencionados, nenhum dá suporte à glosa pretendida pela Fiscalização, sendo que a norma legal que poderia embasar exigência fiscal do gênero, por lhe ser pertinente, seria o artigo 13, incisos I e II, da Lei n° 9.249, de 1995, dispositivos esses que deixaram de ser indicados na peça básica, à toda evidência, por não darem embasamento ao lançamento de ofício, salvo se restasse provado nos autos que os bens objeto de arrendamento mercantil e das depreciações em causa não eram intrinsecamente relacionados com a produção dos bens e serviços da autuada;

a.4) o que a recorrente contesta é o fato de a Instrução Normativa impor restrições, para efeito de dedução, não previstas na norma legal regulamentada, ou seja, a Instrução Normativa, ao regulamentar o artigo 13, incisos I e II da Lei n° 9.249, de 1995, trouxe no seu bojo

Processo n.º : 10680.003.328/99-89

Acórdão n.º : 101-93.394

exigência não contida nos dispositivos interpretados, o que viola o princípio estatuído no artigo 99 do CTN;

a.5) se a determinação do CTN, no sentido de que o conteúdo e o alcance das leis interpretadas devem ser observados em relação a decretos, com muito maior razão terá que ser obedecida também em se tratando de atos normativos, e não é isso que se vê no caso concreto;

a.6) ao vedar as deduções de despesas legítimas suportadas pela pessoa jurídica, pelo simples fato se os bens móveis a que correspondem não se acharem nela listados, a IN, sem qualquer dúvida, está alterando, para mais, o montante da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social, o que viola, flagrantemente, as determinações contidas nos dispositivos do CTN referenciados;

a.7) além disso, as restrições impostas pela malfadada Instrução Normativa nº 11, de 1996, são discriminatórias na medida em que acarretam tratamento diferenciado a contribuintes em situação semelhantes, como por exemplo as pessoas jurídicas que transportam seus funcionários em ônibus podem deduzir as parcelas das contraprestações de arrendamento mercantil e correspondentes encargos de depreciação, enquanto que a recorrente, face suas próprias peculiaridades, utilizando-se de combis, caminhonetes e carros populares, para deslocamento de seus funcionários, não podem deduzir tais dispêndios;

a.8) na forma concebida pela IN, o ônibus utilizado no transporte de funcionários por determinada pessoa jurídica é considerado intrinsecamente relacionado com a produção e comercialização, enquanto que outros veículos, embora usados para o mesmo fim, não são considerados relacionados com a produção e comercialização de outra pessoa jurídica, ainda que desenvolva as mesmas atividades;

a.9) à toda evidência temos tratamento discriminatório, como tal expressamente vedado pela Carta Magna, conforme princípio insculpido em seu artigo 150, II, por força do qual é vedado à União instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

a.10) cabe registrar que o legislador tributário, com a edição da Lei nº 9.249, de 1995, visou coibir os abusos observados nos casos em que determinadas pessoas jurídicas, mediante concessão de certos benefícios a seus funcionários, principalmente aos ligados à sua alta direção, pagavam-lhes verdadeiros salários indiretos, procedimento que resultava em benefício tanto para a empresa, mediante redução da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social, como para o funcionário, na medida em que o valor dessa remuneração indireta não era computado para efeito do imposto de renda incidente sobre as pessoa física;

a.11) está demonstrado nos presentes autos que os veículos, tanto para efeito de depreciação como de arrendamento mercantil, são efetivamente utilizados em atividades intrinsecamente relacionadas com a prestação de serviços da empresa recorrente, quer para transporte de mercadorias quer de funcionários, sendo certo que a utilização dos veículos não traduzem benefícios indiretos a qualquer funcionário, mesmo porque, como é óbvio, veículos como combis, caminhonetes, carros populares, com certeza não são próprios para esse tipo de prática;

## B) GLOSA DOS GASTOS COM INSS E FGTS

b.1) as normas jurídicas contidas na Lei n.º 7.064, de 1982, referentes à previdência social dos empregados, foram incorporadas à legislação da Previdência Social, ou seja, às Leis n.ºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, que cuidam, respectivamente, do Plano de Custeio e Plano de Benefícios da Seguridade Social, e mencionada legislação dispensa tratamento igual tanto aos empregados contratados para trabalhar no Brasil quanto aos transferidos para prestar serviços no exterior;

b.2) a preocupação do legislador objetiva, em última análise, assegurar ao empregado que se ausenta temporariamente os mesmos direitos previdenciários que beneficiam os trabalhadores brasileiros em geral, pois caso assim não ocorresse, o trabalhador brasileiro que se afasta do País para prestar serviços temporários no exterior, ao retornar ao Brasil, estaria excluído tanto da previdência social quanto do FGTS;

b.3) por força das regras jurídicas mencionadas, a recorrente, na condição de contratante desses empregados, tem por obrigação custear os encargos do INSS e do FGTS a eles correspondentes, sob pena de incidir em pesadas multas ou deixar seus empregados à míngua dos direitos à previdência social pública e ao FGTS;

b.4) não deve prosperar o novo argumento trazido com a decisão recorrida de que, para efeito da dedução desses encargos, haveria necessidade de correspondente contraposição de receitas, vez que tal conclusão é absurda e descabida, na medida em que, consoante já demonstrado, a obrigação pelo pagamento dos encargos é da empresa sediada no Brasil, e não de suas sucursais;

b.5) o novo argumento invocado pela autoridade julgadora de primeiro grau, no sentido de que teria ocorrido pretensa violação ao regime de competência dos exercícios, também não

Processo n.º : 10680.003.328/99-89

Acórdão n.º : 101-93.394

pode prosperar, tendo em vista que, no caso, foi completamente ignorada a orientação traçada se princípio está expressamente previsto no artigo 106 do CTN;

b.6) semelhantemente, é também descabida a afirmação feita no sentido de que os encargos suportados com contribuições para o INSS e FGTS, relativos a exercícios anteriores a 1995, deveriam ser tratados com “Ajustes de Exercícios Anteriores”, vez que referidos encargos não se enquadram nas hipóteses previstas no parágrafo primeiro do artigo 176 da Lei nº 6.404, de 1976, além do que a legislação do imposto de renda não veda a dedução desses encargos em exercícios posteriores, na forma precedida pela recorrente, salvo se da postergação resultar prejuízo para o Fisco;

### C) LANÇAMENTOS DECORRENTES

c.1) diante de flagrante ilegalidade de que se reveste a ação fiscal principal, a recorrente está segura de que a exigência tributária objeto do lançamento principal será integralmente declarada insubsistente, devendo tal decisão refletir sobre os lançamentos denominados decorrentes.

É O RELATÓRIO. 

V O T O.

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O recurso foi manifestado no prazo legal. Conheço-o por tempestivo.

Com o advento da Lei n.º 8.383, de 1991, foi introduzido em nosso ordenamento jurídico a figura da remuneração indireta dos administradores, diretores, gerentes e seus assessores, quando beneficiários:

i) da contraprestação de arrendamento mercantil, ou de aluguel, e correspondentes depreciações:

- de veículos utilizados no transporte;
- de imóvel cedido para uso;

ii) de gastos suportados com benefícios e vantagens, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros:

- com alimentos ou quaisquer outros bens para utilização fora do estabelecimento;
- com clubes e assemelhados;
- salários e encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos pela empresa;
- conservação, custeio e manutenção de bens arrendados ou alugados, utilizados ou cedidos pelas pessoas retro mencionadas.

Ao regulamentar o artigo 74 da Lei n.º 8.383, de 1991, o Poder Executivo, tanto através do Ato baixado com o Decreto n.º 1.041, de 1994 (art. 297, § 3º), quanto pelo Regulamento aprovado com o Decreto n.º 3.000, de 1999 (art. 358, § 3º), fixou o tratamento a ser observado para os gastos dessa natureza:

- a) quando pagas a beneficiários identificados e individualizados, poderão ser dedutíveis na apuração do lucro real;
- b) quando pagas a beneficiários não identificados ou beneficiários identificados e não individualizados, são indedutíveis na apuração do lucro real, inclusive o imposto incidente na fonte.

A Lei n.º 9.249, de 1995, por seu artigo 13, vedou expressamente a dedução, para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, e do Lucro Real,

Processo n.º : 10680.003.328/99-89

Acórdão n.º : 101-93.394

dentre outros, dos gastos suportados pela pessoa jurídica com as contraprestações de arrendamento mercantil e de aluguel, inclusive os correspondentes encargos de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis que tenham sido contratados sob tais negócios jurídicos.

O legislador, no entanto, excepcionou ou submeteu a dedutibilidade dos dispêndios analisados a uma condição: que os bens objeto de arrendamento mercantil ou de locação estejam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Por tudo quanto foi até aqui exposto, resta evidenciado que estamos diante de um contexto no qual ocorreu inegável evolução da legislação tributária, com vistas a coibir verdadeiros abusos que não raro eram praticados por sócios, administradores ou gerentes de pessoas jurídicas, certamente contando com a orientação de profissionais qualificados, com o propósito de, majorando os custos ou as despesas operacionais, não só reduzir o resultado alcançado mas, também, transferir recursos para as pessoas físicas dos beneficiários.

O texto reproduzido pela recorrente, ainda na fase impugnativa, constante da Exposição de Motivos subscrita pelo Sr. Ministro da Fazenda, ao encaminhar o Projeto de Lei nº 913, de 1995, do qual resultou a edição da Lei nº 9.249, de 1995, não deixa dúvidas sobre tudo quanto foi afirmado:

“9. Ainda no âmbito da simplificação, a proposta amplia a base tributável, vedando a dedução de despesas passíveis de manipulação, geralmente relacionadas com “fringe benefits”, que beneficiam de forma especial os grandes contribuintes, dotados de sofisticada infra-estrutura contábil-tributária, tornando mais precisa a regra geral de ineditabilidade em vigor, cujos critérios, por serem excessivamente subjetivos, ensejam interpretações conflitantes e prestam-se a práticas abusivas, tendentes a reduzir a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro.”

Com o propósito de regulamentar o mencionado artigo 13 da Lei nº 9.249, de 1995, a Secretaria da Receita Federal, através do artigo 25 da Instrução Normativa nº 11, de 1996, fixou limites e condições que merecem ser aqui reproduzidos:

#### “Bens Não Relacionados com a Produção ou Comercialização

Art. 25. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro é vedada a dedução:

*φ*

Processo n.º : 10680.003.328/99-89

Acórdão n.º : 101-93.394

- das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;
- de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Parágrafo Único. Consideram-se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização:

- a) os bens móveis e imóveis utilizados no desempenho das atividades de contabilidade;
- b) os bens imóveis utilizados como estabelecimento da administração;
- c) os bens móveis utilizados nas atividades operacionais, instalados em estabelecimento da empresa;
- d) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, utilizados no transporte de mercadorias e produtos adquiridos para revenda, de matéria-prima, produtos intermediários e de embalagem aplicados na produção;
- e) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, as bicicletas e motocicletas utilizados pelos cobradores, compradores e vendedores nas atividades de cobrança, compra e venda;
- f) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, as bicicletas e motocicletas utilizados nas entregas de mercadorias e produtos vendidos;
- g) os veículos de transporte coletivo de empregados;
- h) os bens móveis e imóveis utilizados em pesquisa e desenvolvimento de produtos ou processos;
- i) os bens móveis e imóveis próprios, locados pela pessoa jurídica que tenha a locação como objeto de sua atividade;
- j) os bens móveis e imóveis objeto de arrendamento mercantil nos termos da Lei n.º 6.099, de 1974, pela pessoa jurídica arrendadora;
- l) os veículos utilizados na prestação de serviços de vigilância móvel, pela pessoa jurídica que tenha por objeto essa espécie de atividade.”

A questão que se coloca, por certo, é saber se ocorreu, por parte da Secretaria da Receita Federal, imposição ou estabelecimento de restrições que excedem àquelas fixadas pelo texto legal.

A autoridade julgadora monocrática, em razão dos argumentos expendidos na fase impugnativa, após extrair dos léxicos o significado do vocábulo “intrínseco”, consignou:

“Como se vê, diferentemente do que alega a defendente, a Instrução Normativa n.º 11, de 1996, não deu “interpretação arbitrariamente restritiva ao art. 13 e seus incisos II e III da Lei n.º 9.249, de 1995”, adstrita que está, no âmbito das suas faculdades a estabelecer quais, e, em que condições, bens móveis e imóveis consideram-se **intrinsecamente** relacionados com a produção ou comercialização.

Tendo presente que descabe a esta instância administrativa apreciar a validade de atos legais, e a despropositada alegada incompatibilidade da Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal com a lei validamente editada, pois que à administração cabe observar e cumprir as disposições legais por ser, a sua atividade, vinculada, não se pode olvidar, ainda que, consoante inc. IV da Portaria SRF n.º 3.608, de 06 de julho de 1994, "*os Delegados da Receita Federal de Julgamento devem observar, preferencialmente, em seus julgados, o entendimento da Administração da Secretaria da Receita Federal, expresso em Instruções Normativas, Portarias e despachos do Secretário da Receita Federal, e em Pareceres Normativos, Atos Declaratórios Normativos e Pareceres da Coordenação Geral do Sistema de Tributação.*"

Assim sendo, insta considerar que cabe à autoridade tributária aplicar tão-somente a lei naquilo que nela está escrito, abstendo-se de arvorar na busca do seu espírito ou de sua vontade implícita."

A esses fundamentos a recorrente contrapôs o argumento no sentido de que a Instrução Normativa "*trouxe no seu bojo exigência não contida nos dispositivos interpretados.*"

Argumenta, ainda, que o texto da Instrução Normativa editada pela Secretaria da Receita Federal viola as regras jurídicas de que cuida o artigo 97, IV e § 1º da Lei n.º 5.172, de 1966, vez que ao impor restrições além do limite traçado pela Lei, vedando deduções de legítimas despesas suportadas pela pessoa jurídica, promove alteração na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, o que implica majoração do tributo devido, circunstância expressamente vedada pelo invocado artigo 97 do CTN.

De forma esquemática o que restou fixado através da Instrução Normativa n.º 11, de 1996, pode ser assim visualizado:

- a) para o transporte de mercadorias, produtos adquiridos para revenda, matéria-prima, produtos intermediários e embalagens aplicados na produção:
  - caminhão;
  - caminhonete
  - cabine simples
  - utilitário
  
- b) para utilização por cobradores, compradores e vendedores, no exercício de suas atividades:
  - caminhão;
  - caminhonete
  - cabine simples
  - utilitário

Processo n.º : 10680.003.328/99-89

Acórdão n.º : 101-93.394

c) na entrega de mercadorias e produtos vendidos:

- caminhão
- caminhonete
- cabine simples
- utilitário
- motocicleta
- bicicleta

d) no transporte de empregados:

- veículo de transporte coletivo.

Ora, o comando legal vinculou a dedutibilidade do dispêndio à satisfação de uma condição, qual seja, que o bem objeto de arrendamento mercantil ou de locação, esteja ligado, constitua-se em elemento essencial à produção ou comercialização dos bens e serviços que constitua o objeto da pessoa jurídica.

A Secretaria da Receita Federal, a propósito de interpretar o verdadeiro sentido e alcance da norma legal, imprime entendimento no sentido de que mencionada ligação, ou constituir-se elemento integrante, essencial à produção ou comercialização dos bens e serviços, no caso de veículos utilizados no transporte, se traduz não pelo efetivo emprego do bem em sua função precípua, mas sim em razão do modelo, que teórica ou presumivelmente seria adequada à execução da atividade.

A interpretação que a Secretaria da Receita Federal procurou dar às regras jurídicas advindas com a edição da Lei nº 9.249, de 1995, não só distorce o verdadeiro objetivo que o legislador visou alcançar, como também leva a situações que poder-se-ia denominar de inusitadas, estranhas, curiosas, para não dizer incompatíveis com a realidade emergente, como é o caso citado pela recorrente, a título de exemplo: “... *as pessoas jurídicas que transportam seus funcionários em ônibus podem deduzir, para efeito de determinação do lucro real, os correspondentes dispêndios com arrendamento mercantil e os encargos de depreciação. Já as pessoas jurídicas (...) que, por suas peculiaridades econômicas e operacionais, utilizam-se de kombis, caminhonetes carros populares para locomoção de seus funcionários, não podem deduzir as respectivas despesas e encargos de depreciação.*”

O mesmo pode ser verificado no caso de cobradores, compradores e vendedores, os quais para o exercício de suas atividades só podem utilizarem-se de caminhão, caminhonete, motocicleta ou bicicleta, quando é fato inconteste que muitos se utilizam de kombis, carros populares, dentre outros.

Como já demonstrado, a legislação de regência contempla ou teve por objetivo coibir verdadeiros abusos praticados por certas pessoas jurídicas, que atribuíam a seus sócios,

Processo n.º : 10680.003.328/99-89

Acórdão n.º : 101-93.394

acionistas, dirigentes e até empregados, benefícios indiretos, o que acarretava majoração dos custos ou das despesas operacionais.

Ao imprimir restrições na forma como colocado através da Instrução Normativa n.º 11, de 1995, a Secretaria da Receita Federal não só excedeu os limites impostos pelo texto legal que visou interpretar, como também provocou, indiretamente, verdadeira majoração do tributo devido, na medida em que, promovendo a glosa dos dispêndios suportados com arrendamento mercantil e os correspondentes encargos de depreciação, de bens efetivamente utilizados na consecução de seus objetivos sociais, provoca aumento da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o que está expressamente vedado pelo artigo 97 do CTN.

Entendo que no caso concreto está comprovado que inúmeros veículos, cujas contraprestações de arrendamento mercantil e encargos de depreciação restaram glosados, são efetivamente empregados de forma a atender às condições de dedutibilidade.

Escapam dessa condição, todavia, aqueles gastos que resultam do arrendamento de veículos considerados de luxo, certamente colocados à disposição dos dirigentes ou empregados na execução de tarefas outras que não aquelas que traduzem os objetivos sociais do empreendimento.

No caso sob exame, conforme comprovam os documentos de fls. 108 a 111, a fiscalizada apresentou à Fiscalização informações sobre os contratos de arrendamento mercantil firmados com:

- Mercantil do Brasil Leasing S. A., 5 (cinco) instrumentos particulares totalizando 29 (vinte e nove) veículos e 8 (oito) semi-reboques;
- BFB Leasing S. A., 3 (três) contratos, num total de 47 (quarenta e sete) veículos e 8 (oito) pás-carregadeiras.

Pode ser constatado que os veículos objeto de arrendamento, que passaram a integrar a frota utilizada pela recorrente em razão dos contratos trazidos noticiados, são, em sua grande maioria, dos modelos: Gol Cli, Kombi e Pick-up Saveiro, contando ainda Pick-up S-10, Blazer, ambulância etc., e apenas um carro de passeio modelo Fiat Tempra.

É certo, ainda, que a Fiscalização, sem qualquer justificativa, esclarecimento ou mesmo indicação das razões que levaram a assim proceder, promoveu a glosa tão somente do contrato firmado com BFB Leasing S. A., de n.º 762887-8 (AG-19396) e daquele celebrado com Mercantil do Brasil Leasing S. A., de n.º 970.193 (fls. 110/111).

Processo n.º : 10680.003.328/99-89

Acórdão n.º : 101-93.394

Em face das razões expendidas neste voto, e tendo presente as glosas promovidas pelas autoridades lançadoras, não há como subsistir o lançamento tributário quanto a estes itens (glosa de contraprestações de arrendamento mercantil e de encargos de depreciação), vez que nenhum veículo estava a serviço dos sócios, acionistas, dirigentes ou mesmo empregados com poderes de gerência, que pudesse traduzir ou caracterizar a concessão de benefícios indiretos, como contemplado pela legislação de regência.

A decisão recorrida, no particular, merece reforma.

É inegável que a legislação previdenciária contempla ou agasalha os comandos jurídicos reguladores da situação dos trabalhadores contratados em nosso País para prestação de serviços no exterior. Por imperativo legal mencionados trabalhadores figuram como segurados obrigatórios da Previdência Social.

Também deve ser reconhecido que a satisfação das obrigações “*ex lege*” não traduz qualquer manifestação da pessoa jurídica que possa ser entendida como ato de liberalidade. Como registrado na peça impugnativa (fls. 234):

“...a legislação previdenciária federal dispensa igual tratamento tanto aos empregados contratados para trabalhar no Brasil quanto aos transferidos para prestar serviços no exterior. Essa preocupação do legislador objetiva, em última análise, assegurar ao empregado que se ausenta do País temporariamente os mesmos direitos previdenciários que beneficiam os trabalhadores brasileiros em geral.”

Todavia, garantir ou mesmo outorgar direitos sociais a trabalhadores aqui contratados, que prestam serviços a sucursais sediadas no exterior, não implica, necessariamente, que os encargos decorrentes devam ser suportados e, ao fim apropriados, pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Vale dizer, a imposição legal do dever de garantir determinados direitos sociais, notadamente aqueles relacionados com a Previdência Social, o Fundo de Garantia de Tempo de Serviço e a contribuição para o Programa de Integração Social, não significa que: i) o contribuinte ou sujeito passivo deva ser a pessoa jurídica domiciliada no País; e ii) que mesmo assumindo tais encargos, possa ela deduzi-los como custo ou despesas operacionais próprios.

A apropriação como custo ou despesas operacionais dos encargos devidos em razão da contratação, no País, de trabalhadores para prestação de serviços no exterior, em princípio,

Processo n.º : 10680.003.328/99-89

Acórdão n.º : 101-93.394

cabe à pessoa jurídica para a qual os contratados prestam seus serviços, ou seja, os dispêndios se traduzem como encargos da Sucursal da empresa brasileira sediada no exterior.

À pessoa jurídica aqui domiciliada cabe registrar os resultados obtidos em consequência das atividades desenvolvidas além fronteira, dando-lhe o tratamento segundo as regras jurídicas vigentes ao tempo da sua realização.

Até o advento da Lei n.º 9.249, de 1995, os lucros provenientes de atividades exercidas no exterior não eram alcançados pela incidência do Imposto de Renda nem pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em razão da adoção, em nosso ordenamento jurídico, do princípio da territorialidade. Vale dizer, os resultados obtidos nas atividades exercidas no exterior não estavam sujeitos à incidência quer do Imposto de Renda quer da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, pois que a tributação incidia tão somente sobre os resultados provenientes das atividades exercidas no País.

Ora, a apropriação dos encargos sociais de que tratam os presentes autos por parte da pessoa jurídica aqui estabelecia, tem como consequência diminuição dos resultados aqui obtidos e, de outra sorte, aumento dos lucros auferidos pelas Sucursais sediadas no exterior, para as quais os trabalhadores estejam prestando seus serviços, lucros esses quando repatriados não eram alcançados pela tributação. Em resumo, com a apropriação pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil de encargos de responsabilidade das suas Sucursais sediadas no exterior, operava-se verdadeiro planejamento tributário com o objetivo de aumentar os resultados não tributados e, ao mesmo tempo, reduzir os lucros aqui auferidos, os quais se submetiam à incidência tanto por parte do Imposto de Renda quanto da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

A partir da edição da Lei n.º 9.249, de 1995, ou seja, a partir do ano calendário de 1996, em face da adoção por nosso ordenamento jurídico do princípio da universalidade da tributação, no que se refere à incidência dos tributos aqui litigados tornou-se indiferente a apropriação dos mencionados encargos sociais, tanto pelas Sucursais sediadas no exterior quanto pela Pessoa Jurídica aqui domiciliada.

A adição compulsória dos lucros advindos das atividades exercidas pela Sucursais no exterior com os lucros alcançados pela Pessoa Jurídica aqui domiciliada traz, como consequência, o oferecimento à tributação de ambos os resultados positivos, o que implica reconhecer que independentemente do estabelecimento a apropriar os encargos sociais, o resultado final será o mesmo, ou seja, o lucro a ser submetido à tributação terá a mesma magnitude.

Processo n.º : 10680.003.328/99-89

Acórdão n.º : 101-93.394

## CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

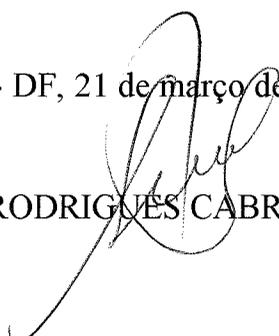
A exigência da contribuição para o PIS e da Contribuição Social está diretamente vinculada ao que restar decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Portanto, a redução da base de cálculo da mencionada contribuição deverá ser ajustada, observando-se tudo quanto foi excluído da base tomada para cálculo do IRPJ.

Em razão do exposto, entendo que devam ser excluídos da base de cálculo da exigência os valores correspondentes aos encargos sociais apropriados a partir do ano calendário de 1996, ou seja, a incidência deve atingir tão somente os valores de R\$ 296.412,79, R\$ 1.771.959,31 e R\$ 591.490,13, apropriados no anos calendário de 1995.

É como voto.

Brasília - DF, 21 de março de 2001.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.



Processo n.º : 10680.003.328/99-89  
Acórdão n.º : 101-93.394

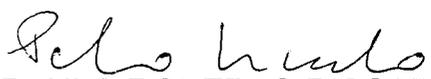
## INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial n.º 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17.03.98).

Brasília - DF, em 17 ABR 2001

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

Ciente em 26/06/2001

  
PAULO ROBERTO RISCADO JUNIOR  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL