



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10680.004.703/95-48
Recurso nº. : 110.616
Matéria: : IRPJ E OUTROS - Exercício de 1989
Recorrente : CONSTRUTORA ANDRADE GUTIERREZ S.A
Recorrida : DRJ EM BELO HORIZONTE - MG
Sessão de : 17 de setembro de 1997
Acórdão nº. : 101-91.387

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

I - Sendo necessárias, usuais e normais segundo a atividade desenvolvida pela Pessoa Jurídica, os custos ou despesas efetivamente suportados, devem ser considerados dedutíveis para efeito de se determinar o lucro tributável.

II - CONTRAPRESTAÇÕES DO ARRENDAMENTO MERCANTIL. VALOR RESIDUAL ÍNFIIMO. No negócio jurídico contratado, do qual resulte operação de arrendamento mercantil, o fato de as partes, mediante acordo de interesses, fixarem como valor residual quantia considerada irrisória, quando comparada com o custo financeiro do "leasing", não descaracteriza a essência do contrato.

III - DESPESAS NÃO COMPROVADAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Quando comprovado que os serviços foram efetivamente prestados, os gastos sejam necessários à manutenção da fonte produtora dos rendimentos, além de serem usuais e normais no ramo de atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, as importâncias pagas ou incorridas são dedutíveis para efeito de apuração do lucro real.

IV - COMISSÕES PAGAS A AGENTES SEDIADOS NO EXTERIOR. As importâncias pagas a título de comissões, devidas a agentes sediados no exterior, são dedutíveis do lucro real quando evidenciado que ocorreram as operações que deram causa os citados desembolsos.

REDUÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. CUSTOS INDIRETOS. APROPRIAÇÃO.

Não enseja a aplicação da orientação contida no Parecer Normativo CST nº 49, de 1979, ou seja, apuração do lucro da exploração por estimativa, quando a pessoa jurídica mantém registros contábeis que permitam determinar o resultado de cada uma das atividades exercidas. O rateio dos custos e despesas operacionais indiretos, que envolvem diversas atividades, incentivadas ou não, pode ser admitido para efeito de se determinar o lucro líquido do exercício, base para se chegar ao lucro da exploração da atividade incentivada.

φ

Processo nº. :10680.004.703/95-48
Acórdão nº. :101-91.387

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.

A partir do exercício financeiro de 1990, todas as pessoas jurídicas estão obrigadas ao pagamento da Contribuição Social instituída pela Lei nº 7.689, de 1988.

TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - T.R.D. - ENCARGOS. INCIDÊNCIA.

Os encargos introduzidos através do artigo 30 da Lei nº 8.218, de 1991, têm incidência sobre débitos para com a Fazenda Nacional, a partir de agosto de 1991.

Recurso provido, em parte.

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, em parte ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 15 DEZ 1997

Processo nº. :10680.004.703/95-48
Acórdão nº. :101-91.387

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL 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 nº 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 do Auto de Infração de fls. 01/09, 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:

"LUCRO REAL

1- CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS

Valor apurado conforme itens 04, 05, 06 e 10 do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL de fls. 23/30.

.....

2. CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS CUSTOS/DESPESAS COMPROVADAS COM DOCUMENTAÇÃO INIDÔNEA

APROPRIAÇÃO DE CUSTOS/DESPESAS, MEDIANTE UTILIZAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO INIDÔNEA, CONFORME ITEM 01 DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL DE FLS. 23/30.

.....

3- CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS

.....

4. CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTO OU DESPESA

Glosa da importância registrada indevidamente como custo/despesa, por se referir a aquisição de bens que por sua natureza deveriam ser contabilizados no

Processo nº. :10680.004.703/95-48

Acórdão nº. :101-91.387

Ativo Permanente, conforme item 08 do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL de fls. 23/30.

.....

5- CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
PAGAMENTOS SEM CAUSA

Valor apurado conforme item 09 do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL de fls. 23/30

.....

6- CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
PROVISÕES
PERDAS PROVÁVEIS REALIZAÇÃO INVESTIMENTOS

Valor apurado conforme item 13 do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL de fls. 23/30

.....

7- CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
ALUGUÉIS OU "ROYALTIES"
BENEFICIÁRIOS NO EXTERIOR/INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS
LEGAIS

Valor apurado conforme item 11 do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL de fls. 23.30.

.....

8- CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
CONTRAPRESTAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL
CONTRAPRESTAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL/
INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS
Valor apurado conforme item 2 do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL de fls. 23/30

9- OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS
OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS

Omissão de receita financeira caracterizada pela falta de contabilização de variações monetárias ativas, conforme item 12 do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL de fls. 23/30.

.....

10- IMPOSTO/ISENÇÃO OU REDUÇÃO INCENT. AO DESENVOLV. REG. OU
SETORIAL
EMPRESAS INSTALADAS NA ÁREA DA SUDAM
REDUÇÃO/SUPERESTIMAÇÃO NO CÁLCULO DO INCENTIVO

Processo nº :10680.004.703/95-48
Acórdão nº :101-91.387

Pela constatação de superestimação da redução do imposto decorrente de cálculo incorreto do lucro da exploração, procede-se a glosa do excesso, apurada conforme item 3 do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL de fls. 23/30."

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 335/405, foi proferida decisão pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem esta redação:

"IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS - PESSOA JURÍDICA E OUTROS

GLOSA DE CUSTOS/DESPESAS - São indedutíveis os valores contabilizados a título de despesa e/ou custo sem a comprovação da respectiva necessidade, normalidade e usualidade no tipo de atividade da empresa.

São admissíveis como operacionais as despesas efetivamente realizadas com aquisição de brindes, desde que correspondem a objetos de diminuto valor comercial.

Uma vez comprovado que valores considerados indedutíveis, e que foram objetos de lançamento, já haviam sido adicionados ao lucro líquido do exercício, para fins de apuração do lucro real, na declaração de rendimentos, descabe a tributação sobre os mesmos.

Os pagamentos efetuados a ex-funcionários por serviços prestados, sem a indicação da operação ou causa que deu origem aos respectivos desembolsos, são considerados indedutíveis, tendo em vista que não há como identificar e comprovar a necessidade de tal gasto para o desenvolvimento das atividades da empresa.

São indedutíveis as despesas contabilizadas como remuneração por prestação de serviços destinados à consecução de contratos, sem a prova da efetiva intermediação dos negócios, bem como que essa mesma intermediação proporcionou receita de natureza tributável.

Caracterizam-se como compra e venda os contratos que, embora se revestindo da forma jurídica de arrendamento mercantil, fixam valor residual ínfimo que contrariam, em sua essência jurídica e significância econômica, os conceitos de prazos de vida útil.

OMISSÃO DE RECEITA

Não cabe a aplicação do disposto no art. 254 do RIR/80, que trata de variações monetárias, em empréstimos concedidos pela empresa ao acionista pessoa física.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO

A pessoa jurídica que quiser apurar o lucro da exploração da atividade beneficiada, na forma do subitem 7.1 do Parecer Normativo CST nº 43/79, deve manter registros contábeis específicos que não careçam da utilização de qualquer critério de rateio, seja de custos, de despesas ou de receitas. Havendo necessidade de rateio, a apuração se fará segundo o disposto no art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 412 do RIR/80)

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO

Descabe a aplicação de penalidade se comprovado que o contribuinte entregou sua declaração de rendimentos no prazo estabelecido pela legislação vigente à época.

DECORRÊNCIA

Sendo procedente a exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, cabe manter os valores lançados a título e Contribuição Social sobre o Lucro e Imposto de Renda Retido na Fonte, por decorrência."

Cientificada dessa decisão em 20 de junho de 1995 (AR de fls. 455), a contribuinte ingressou com recurso para este Conselho, protocolizado no dia 12 de julho seguinte, sustentando em síntese:

a) GLOSA DE CUSTOS OU DESPESAS OPERACIONAIS

a.1) reitera todos os argumentos expendidos na fase impugnativa, os quais continuam válidos para todos os efeitos legais, ressaltando que a rigor a autoridade julgadora singular limitou quase que exclusivamente à citação da ementa do Acórdão 101-74.667/83, sem contudo, contestar as afirmações da empresa de que os brindes distribuídos preenchem as condições de dedutibilidade.

a.2) pela documentação apresentada nota-se que todos os valores são reduzidos e o montante da despesa nem é moderado, é ínfimo, em relação à receita bruta da empresa;

a.3) discorda inteiramente do alegado na decisão recorrida, vez que ficou provado que a empresa não deduziu a parcela de CR\$ 14.700.000,00 em duplicidade, ocorrendo que a prova está na própria contabilidade da recorrente, a qual os Fiscais autuantes tiveram a oportunidade de manusear por vários meses;

a.4) quanto aos valores pagos pelos serviços da empresa Opção Consultoria Projeto e Serviços de Comunicação Ltda., estão reconhecidas as provas apresentadas, sendo certo que

ocorreu a efetividade da prestação dos serviços e do correspondente pagamento, e tais gastos ser relacionam com a participação da empresa no evento denominado “Portos e Iniciativa Privada”, que tratou especificamente das atividades desenvolvidas pela recorrente;

a.5) relativamente aos gastos com locação de bens, os dispêndios são efetivos, estão devidamente comprovados e relacionam-se intimamente com a atividade operacional da recorrente, não podendo prevalecer, por conseguinte, procedimentos desprovidos de qualquer fundamentação legal;

a.6) durante a fase impugnativa foram apresentados documentos solicitados pela Fiscalização, os quais são simplesmente desconsiderados pela decisão recorrida, ao fundamento de que não há como aferir ou atestar a efetividade quer do pagamento quer da realização dos serviços;

a.7) deve ser consignado, além dos argumentos expendidos na fase impugnativa, que relativamente ao período-base anterior questão da mesma natureza foi submetida a julgamento por este Conselho, restando afastada a tributação conforme Acórdão nº 101-86.902, de 1994;

a.8) os gastos cuja dedutibilidade foi recusada pelo Fisco referem-se a pagamentos que, por sua natureza, guardam a mais estreita pertinência com a atividade explorada pela empresa e com a manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos, por se constituírem em pagamentos efetuados aos próprios empregados da recorrente;

a.9) nem a Fiscalização nem a autoridade monocrática contestam a efetividade das despesas e do seu pagamento, alegando, todavia, que a intermediação de negócios no exterior, efetuada pela empresa beneficiária do rendimento, não proporcionou receita de natureza tributável, o que, segundo a decisão, torna tal desembolso um ato de mera liberalidade, o que evidencia ser tal ato decisório desprovido de qualquer embasamento legal;

a.10) é farta a jurisprudência deste Conselho sobre a dedutibilidade dos gastos suportados com as contraprestações de arrendamento mercantil, conforme Acórdãos que menciona e transcreve ementas;

b) REDUÇÃO A MAIOR DO IMPOSTO DE RENDA

b.1) não há falar em infração ao artigo 412 do Regulamento do Imposto de Renda baixado com o Decreto nº 85.450, de 1980, pois o lucro da exploração da atividade isenta foi apurado exatamente como nele previsto, ou seja, tomando-se o lucro líquido e fazendo-lhe os ajustes adequados;

b.2) a legislação de regência não impede o rateio dos custos e despesas indiretos para efeito de apuração do lucro da exploração, e a empresa não deixou de observar nem mesmo os Pareceres Normativos nºs. 43/79 e 49/79, pois tais atos dão preferência ao critério de apuração

do lucro da exploração de cada atividade com base na escrituração contábil, só partindo para a adoção do rateio do lucro em função da receita líquido em última instância;

b.3) não há dúvida de que a Administração Tributária jamais desejou tornar obrigatório o critério do rateio de todo o lucro da exploração em função da receita líquida, pois se assim não fosse estaria agindo em total desrespeito à lei, e se sua intenção fosse no sentido da posição assumida pela Fiscalização não poderia existir, naqueles atos, a condicionante quanto ao emprego do sistema contábil;

b.4) o Plano de Contas adotado pela empresa estabelece um centro de custo para cada obra por ela executada, seja ela em área incentivada ou não;

b.5) apenas os custos e despesas da administração central e a correção monetária das contas do patrimônio líquido exigem um critério de rateio, fato aliás, notoriamente observado em qualquer contabilidade de custos, o que dispensa comentários e citações doutrinárias a respeito;

b.6) o critério adotado consiste em dimensionar o valor atribuível a cada obra com base em percentual que os custos diretos desta representa em relação ao total dos custos diretos de todas as obras em execução pela empresa no período, o que permite observância rigorosa do disposto no artigo 454 do Regulamento aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980;

b.7) a Colenda Quinta Câmara deste Conselho já decidiu em caso semelhante, conforme faz certo o Acórdão nº 105-4.743,m de 1990, cuja ementa transcreve;

b.8) a própria Secretaria da Receita Federal recomenda, através do Parecer Normativo CST nº 116, de 1975, a adoção do critério de rateio utilizado pela recorrente.

b.9) o sistema de contabilidade da empresa é mantido o mesmo de quando da autuação submetida à apreciação desta Câmara, restando afastado a incidência do imposto conforme Acórdão nº 101-86.902, de 1994;

c) LANÇAMENTOS DECORRENTES

c.1) diante de flagrante ilegalidade de que se reveste a ação fiscal, 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;



Processo nº. :10680.004.703/95-48
Acórdão nº. :101-91.387

c.2) o Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda na Fonte, com fundamento no artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065, de 1983, não pode prosperar, conforme farta jurisprudência deste Conselho;

c.3) relativamente à Contribuição Social, trata-se de exigência indevida consoante decisão definitiva do Egrégio Supremo Tribunal Federal, declarando inconstitucional o dispositivo legal que embasa tal lançamento;

JUROS DE MORA EQUIVALENTES À TRD

Na conformidade da remansosa jurisprudência consolidada no seio deste Colegiado, ratificada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, através do Acórdão nº CSRF/01-1.773, de 1994, a recorrente solicita sejam excluídos do cálculo os encargos a título de Taxa Referencial Diária.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

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

Consta do “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL”, às fls. 25, que a Fiscalização considerou improvados os gastos efetuados pela pessoa jurídica autuada, no montante de CZ\$ 33.339.270,10, sob o fundamento de que a documentação apresentada não atendia aos requisitos exigidos pela legislação de regência.

Desde a fase impugnativa que a empresa sustenta que se tratam de gastos necessários, normais e usuais à sua atividade, fazendo juntar cópias de documentos que entende hábeis a comprovar e permitir a dedutibilidade dos dispêndios como despesas operacionais.

Os documentos juntados aos presentes autos (fls. 196/206), de fato, comprovam a natureza dos gastos efetuados, como também permitem sejam feitas algumas colocações a propósito da dedutibilidade de cada parcela como despesas da recorrente:

i) os dispêndios com serviços musicais de buffet, contratados para realização da festa de conagração entre empregadores e empregados, ocorrida em dezembro de 1988, segundo jurisprudência firmada por este Conselho, devem ser admitidas como dedutíveis;

ii) os gastos relacionados com a viagem do Sr. Secretário de Energia do Chile, quando desacompanhados de quaisquer documentos que possam comprovar o efetivo interesse da recorrente na realização de futuros negócios naquele País, não se apresentam como necessários, requisito básico para que possam ser admitidos como despesas operacionais;

iii) as reservas efetuadas no Hotel Intercontinental, período de realização do Carnaval, não traduzem gastos dedutíveis como operacionais, pois como a própria recorrente afirma, são cortesias que devem ser classificadas como liberalidades, indedutíveis, portanto;

iv) a sistemática adotada pela recorrente para distribuição de “brindes” a seus clientes, não permite seja feito controle sistemático sobre a natureza de cada produto, bem como de quem teria sido beneficiado ou agraciado com referido “brinde”. A empresa efetuou pagamento junto a Mesbla S.A., no valor de CZ\$ 22.000.000,00, para serem utilizados mediante troca por “credinotas”, o que inviabiliza qualquer identificação dos bens trocados e a quem teriam sido ofertados. Os gastos suportados não podem ser considerados como dedutíveis, vez que não há como caracterizá-los como dispêndios na aquisição de brindes, como sustentado pela recorrente.

Entendo que deve ser excluída da tributação a parcela de CR\$ 2.557.856,10.

Do montante glosado por incomprovada a efetiva prestação dos serviços, a autuada contestou apenas a glosa das parcelas de CZ\$ 14.700.000,00, CZ\$ 500.000,00 e CZ\$ 10.000.000,00, por considerar que ofereceu à Fiscalização todas as provas necessárias e suficientes para que tais gastos fossem admitidos como despesas operacionais.

Como registrado pela decisão recorrida (fls. 423), os documentos que a empresa alega haver apresentado juntamente com a peça impugnativa não foram trazidos para os presentes autos. Ocorre que, como se trata de glosa em duplicidade, a autoridade “a quo” poderia ter solicitado: i) que a empresa apresentasse os citados documentos; ou ii) que fosse realizado diligência com vistas a confirmar o alegado.

Na fase recursal a pessoa jurídica exhibe os documentos de fls., que comprovam tratar-se de um único pagamento, no valor de CZ\$ 14.700.000,00, e que foi computado em duplicidade pela Fiscalização, tendo em vista os lançamentos contábeis efetuados.

No tocante as duas outras parcelas, restou mantida a glosa por não comprovada a necessidade do dispêndio, nos termos do artigo 191, § 1º, do Regulamento aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980.

Entendo caber razão à recorrente quando sustenta:

“Ora, trata-se de participação da Recorrente no evento denominado ‘Portos e Iniciativa Privada’, realizado no Rio de Janeiro nos dias 27 a 29 de setembro de 1988, que tratou especificamente das atividades desenvolvidas pela empresa. A Recorrente, como agente econômico que é, participante de um segmento empresarial altamente competitivo, especialmente na área externa, não pode ficar à margem de iniciativas que visam a melhorar a produtividade, a diminuição de custos e a viabilizar uma participação cada vez mais efetiva no mercado nacional e internacional. (...) Observa-se, portanto, que os dispêndios cuja dedução foi recusada pelo Fisco referem-se a despesas que, por sua natureza, guardam conexão com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte produtora das receitas. A manutenção da dedutibilidade das despesas, por estarem intimamente ligadas às atividades da empresa, está em conformidade com a vasta jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes.”

De fato, a inversão de recursos em eventos como esse pode representar investimento na melhoria da qualidade dos produtos e serviços ofertados, como também pode resultar redução de custos. Admito até que pode não compreender, no futuro, a um efetivo retorno para a empresa, mas tal fato não justifica a glosa do dispêndio por desnecessário.

Processo nº. :10680.004.703/95-48
Acórdão nº. :101-91.387

A decisão recorrida, no particular, deve ser reformada para excluir da base de cálculo a parcela de CZ\$ 25.200.000,00.

Relativamente à glosa dos gastos com locação de bens e equipamentos, remanesce o litígio apenas sobre a parcela de CZ\$ 141.772.904,63, paga a ETECO. O lançamento está fundado em que:

“Não foi apresentado o comprovante do transporte das máquinas. O contrato particular apresentado pela fiscalizada, traz vícios formais, tais como a falta de identificação do responsável pela contratada, e a semelhança grafotécnica, presume-se que a mesma pessoa assinou o contrato pela contratante e pela contratada.”

Para manutenção da exação fiscal foi utilizado fundamento diverso daquele empregado na glosa dos dispêndios, qual seja:

“O próprio contribuinte reconhece, em sua impugnação, que os procedimentos adotados por ele não permitem em controle em separado do transporte dos seus equipamentos e dos pertencentes a terceiros, para os locais da obra. Assim, não há como evidenciar que o respectivo dispêndio foi utilizado para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, devendo, pois, ser mantida o presente lançamento.”

Constata-se às fls. 26 que a Fiscalização, com vistas a justificar a glosa, consignou “in verbis”:

“A fiscalizada contabilizou como custo/despesas dedutível na apuração do lucro real os valores referentes a locação de máquinas e equipamentos, feitas supostamente, junto as empresas abaixo listadas. Intimada a apresentar os contratos de locação dos bens e equipamentos e do transporte dos mesmos para os locais das obras, o contribuinte deixou de fazê-lo relativamente aos seguintes aspectos:

.....
ETECO - Não foi apresentado o comprovante do transporte das máquinas.”

Inconcebível que pelo fato de não ter sido apresentado contrato firmado para o transporte das máquinas e equipamentos locados, ocorra a glosa pura e simples dos valores pagos a título de locação de bens.

A decisão recorrida merece reparos, devendo ser excluída da tributação a parcelas de CZ\$ 141.772.904,63.

Do item 10 do “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL” consta que a Fiscalização efetuou a glosa de custos suportados pela recorrente em consequência do contrato firmado com a ETEGE - EMPREENDIMENTOS TÉCNICOS DE ENGENHARIA E ESTUDOS S.A., no montante de CZ\$ 66.529.400,00, os quais foram considerados indedutíveis por incomprovada a prestação dos serviços e correspondentes pagamentos.

Como sustentado pela recorrente, a mesma matéria foi objeto de anterior autuação, relativamente ao ano-base de 1987, e restou julgada por esta Câmara através do Acórdão nº 101-86,902, onde tivemos a oportunidade de consignar:

“Para justificar a glosa as autoridades lançadoras afirmaram textualmente (fls. 09):

“Intimada a apresentar a documentação hábil e idônea para legitimar a dedutibilidade dos custos/despesas contabilizados em função dos ditos pagamentos feitos a essa empresa (subitem 8-1 do Termo de Intimação 02), a fiscalizada apresentou a) cópia de um contrato datado de 09/01/67 (fls. 83/85), no qual ela figura como SUBEMPREENTEIRA da empresa ETEGE e se compromete a prestar os serviços que lhe forem atribuídos nas obras contratadas pela EMPREENTEIRA (ETEGE); b) não apresentou as notas fiscais correspondentes alegando que os serviços prestados pela ETEGE são cobrados com base nos seus custos, sendo os registros contábeis assentados em função das faturas de serviços; c) não apresentou documentação comprobatória da realização dos serviços, nem tampouco da efetividade dos pagamentos, alegando, neste particular, que a quitação das faturas é feita por sistema de contas correntes.”

Em consequência dos argumentos expendidos na fase impugnativa, acompanhados dos documentos de fls. 265/485, a autoridade julgadora monocrática, ratificando posição assumida pela Fiscalização na contestação de fls. 573/576, sustentou:

“Ficou constatado que a ETEGE, à época da realização das obras objeto do Contrato Particular de Subempreitada, não dispunha de pessoal de nível técnico, mas tinha em seu quadro de empregados pessoal empregado em fazenda. Tal fato se comprova pela anexação ao processo da relação de fls. 572, fornecida pela impugnante, extraída das Fichas e Registros de Empregados daquela empresa. O seu pessoal estava longe de ser considerado habilitado tecnicamente para a realização do tipo de obras de engenharia previsto nas cláusulas do contrato retromencionado. Além do mais, a interessada não logrou comprovar o efetivo pagamento efetuado à ETEGE. Assim, não cabe alterar a glosa efetuada neste item.”

Como fácil é concluir, a manutenção da exigência está calcada em fundamentos outros que não aqueles apontados para sustentar a glosa das parcelas apropriadas pela recorrente como custos ou despesas operacionais.

A documentação acostada aos presentes autos milita em favor da tese defendida pela pessoa jurídica autuada, ou seja, está provado que os serviços foram contratados, que ambas as empresas escrituraram as operações realizadas e os pagamentos foram efetuados.

A alegada falta de capacitação técnica dos empregados da empresa ETEGE não pode ser considerada tendo em vista que a Fiscalização trouxe aos autos tão somente a relação de fls. 572, da qual constam apenas o nome de pessoas sem indicar-lhes a qualificação correspondente. Demais, não se preocupou a Fiscalização em investigar se a empresa contratada (subempreiteira) não utilizou-se de mão-de-obra de terceiros, isto é, se teria ou não a subempreiteira remunerado pessoal técnico especializado, não pertencente ao seu quadro de empregados (profissionais liberais, autônomos).

Também não objeto de preocupação das autoridades lançadoras pesquisa para apurar eventuais transferências de recursos entre empresas do mesmo grupo, com vistas a reduzir, de forma indevida, a carga tributária a ser suportada.”

Entendo que, no particular, merece reforma a decisão recorrida, excluindo-se da tributação a parcela de CZ\$ 66.529.400,00.

A dedutibilidade dos gastos suportados com as contraprestações de arrendamento mercantil, quando o contrato preveja o denominado valor residual ínfimo, já foi objeto de análise por parte deste Conselho, não cabendo aqui tecer maiores considerações a respeito do assunto. Esta Câmara, julgando o mencionado recurso voluntário interposto pela mesma pessoa jurídica, decidiu:

“... foram glosados os valores apropriados como custos e/ou despesas operacionais, relativos a contraprestações de arrendamento mercantil, sob o fundamento de que os contratos firmados entre a recorrente e as diversas empresas arrendantes:

“... trazem em seu corpo, de forma prévia, ou seja, à época de suas assinaturas, a promessa de venda corrente dos bens objeto dos mesmos, mediante a fixação de um VALOR RESIDUAL INSIGNIFICANTE...”.

Esta Câmara firmou entendimento no sentido de que nas operações de arrendamento mercantil, a fixação de valor residual ínfimo, ao contrário do que vinha entendendo anteriormente, não desfigura o negócio jurídico pactuado.

Em voto proferido quando do julgamento do Recurso protocolizado sob o nº 101.979, do qual resultou o Acórdão nº 101-84.770, de 11 de fevereiro de 1993, tive a oportunidade de fazer as colocações que abaixo estão reproduzidas, "*uerbis*":

"A glosa dos dispêndios efetuados a título de contra prestação do arrendamento mercantil, apropriados pela recorrente como despesas operacionais, resultou do fato de haver a Fiscalização constatado que foi fixado:

"... VALOR RESIDUAL GARANTIDO inferior e irrisório em relação ao VALOR RESIDUAL ATRIBUÍDO, que na empresa arrendadora corresponde ao valor contábil do bem calculado no instante da aquisição do mesmo, ficando claro que o arrendatário pagou, imbutido (SiC) nas parcelas de arrendamento, a diferença entre as dos valores citados..."

Por longo período acompanhei o entendimento firmado por este colegiado, corroborado por decisões da Colenda CSRF, segundo o qual:

"A fixação de valor residual ínfimo, em flagrante desproporção com o preço de aquisição dos bens junto ao fabricante, e das prestações desvirtua a essência do contrato de "leasing" e dos princípios em que assenta, convertendo-o, na realidade, em contrato de compra e venda a prazo, não obstante a roupagem formal do contrato de "leasing" financeiro."

O artigo 289 do RIR/80 estabelece:

"O tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil reger-se-á pelas disposições da Lei Nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, observadas as normas de correção monetária e de apuração de resultados fixados pelo Ministro da Fazenda."

Arrendamento mercantil, segundo definição contida no art. 1º da Lei Nº 6.099/74, com a redação que lhe foi dada pela Lei Nº 7.132/83, é:

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

Mencionada Lei fixa como elementos essenciais do contrato, conforme se vê de seu artigo 5º:

- a) prazo;
- b) valor de cada contraprestação por períodos determinados, não superiores a um semestre;
- c) opção de compra ou renovação;
- d) preço para o exercício dessa opção ou critério para sua fixação, se for o caso.

O Banco Central do Brasil, através da Resolução Nº 351/75, disciplinando a matéria estabeleceu, relativamente:

- i) ao preço para o exercício da opção de compra; e
- ii) ao critério utilizável na sua fixação:

"1. a garantia do valor residual;

2. o reajuste do preço acordado ou do valor residual garantido."

Valor Residual Garantido, segundo consta da Portaria Nº 564/78, do Ministro da Fazenda, é o:

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

A legislação que disciplina a espécie discutida nos presentes autos não estabeleceu qualquer restrição quanto à fixação do residual ou do preço pelo qual o arrendatário poderá exercer a opção pela compra do bem arrendado. As partes é outorgado plena liberdade para deliberarem sobre a matéria. Nesse sentido temos a manifestação da 3a. Turma do Egrégio IRF da 1a. Região, que ao julgar a AC Nº 89.01.00449-6 - MG, cujo Relator foi o eminente Juiz Tourinho Neto, decidiu:

"Tributário 1. Imposto de Renda. Arrendamento mercantil (leasing). valor residual. Dedução. Não estabeleceu a lei, nos contratos de arrendamento mercantil (leasing), qual o percentual que deve ser estipulado para ocorrer a opção de compra. Assim, não cabe à Receita Federal decidir se o valor residual é íntimo, com o propósito de descaracterizar o contrato de leasing.

2. Apelação e remessa improvida."

A lei não impôs qualquer restrição quanto à fixação do preço que deve ser pago pelo arrendatário, na hipótese de exercício da opção de compra do bem arrendado. Como única exigência legal, a qual se traduz em requisito essencial para a formação do contrato de "leasing", temos a obrigatoriedade de constar do instrumento contratual cláusula que reflita o acordo celebrado pelas partes contratantes no que pertine ao preço a ser pago pelo exercício da opção de compra do bem arrendado.

Sendo certo que a norma legal deixou de elevar ao plano superior, considerando relevante ou essencial, a magnitude ou expressão do valor atribuído a tal preço; certo também que deixou a lei de estabelecer como preço pela venda do bem arrendado, a utilização de tal figura como elemento capaz de descaracterizar o negócio jurídico realizado, transmudando-o em compra e venda a prazo, carece de amparo legal.

Uma vez consignado no contrato, expressamente o valor que deva ser pago ou, ainda, o critério que será utilizado para sua determinação, na hipótese de exercício da opção de compra do bem arrendado, os requisitos impostos pela lei estão satisfeitos e não há, sob o prisma da legalidade, razão ou justificativa para desconsiderar o negócio jurídico realizado - arrendamento mercantil, enxergando aí, outro negócio jurídico que consiste na compra e venda a prazo.

A Lei Nº 6.099/74, art. 1º, Par. único, com a redação que lhe foi dada pela Lei No. 7.132/83, define o arrendamento mercantil como o "negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta.

Além dos requisitos indicados no conceito de arrendamento mercantil para a formação do contrato, outros estão elencados na norma legal citada, quais sejam:

- a) o prazo do contrato;
- a.1) formalização do negócio jurídico mediante contrato escrito;
- b) o valor de cada contraprestação por períodos determinados, não superiores a um semestre;
- c) opção de compra ou renovação do contrato, como faculdade do arrendatário;
- d) preço para opção de compra ou critério para sua fixação, quando for estipulado esta cláusula.
- e) o exercício da faculdade de opção de compra do bem arrendado somente poderá ocorrer no final do prazo contratado.

Tendo presente o princípio da liberdade de estipular as condições do contrato, o conteúdo dos direitos e obrigações a que estarão sujeitas as partes contratantes, ressalvados os requisitos impostos pela Lei Nº 6.099/74, pode variar segundo os interesses dos pactuantes, podendo agir com plena liberdade para imposição das obrigações e estipulação dos direitos.

Inconfundível o conceito de "leasing" com o de compra e venda previsto no artigo 1.122 do Código Civil Brasileiro:

"Art. 1.122 - Pelo contrato de compra e venda, uma das contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro a pagar-lhe certo preço em dinheiro."

A descaracterização do contrato de arrendamento mercantil, conforme previsto no artigo 11, Par. 1º, da Lei Nº 6.099/74:

"Art. 11 - Serão consideradas como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas por força do contrato de arrendamento mercantil.

§ 1º - A aquisição pelo arrendatário de bens arrendados em desacordo com as disposições desta Lei, será considerada operação de compra e venda a prestação."

só pode ocorrer quando o negócio jurídico realizado afrontar disposição expressa do texto legal (Lei Nº 6.099/74), não incluindo, no caso, a contrariedade a dispositivo de qualquer outra lei (ou regulamento).

O artigo 14 da Lei Nº 6.099/74, tem esta redação:

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

Estando evidenciado que a própria Lei admite a hipótese ocorrer venda do bem arrendado por valor inferior ao "valor contábil residual", impondo como restrição apenas a indedutibilidade de diferença verificada entre este e o preço de venda.

Diante do exposto, e reformulando meu posicionamento a propósito da matéria sob exame, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário interposto."

Entendo que a decisão recorrida, pelos fundamentos expostos, merece reforma quanto a este item, devendo ser excluída da base de cálculo a parcela de CZ\$ 1.116.188.955,00.

Relativamente ao alegados “pagamentos sem causa”, sustenta e recorrente, com respaldo em documentos juntados aos presentes autos, tratar-se de pagamentos efetuados a ex-funcionários, correspondentes a saldos por serviços prestados quando ainda faziam parte de seu quadro de pessoal.

A autoridade julgadora singular entendeu que dos citados documentos não há indicação da operação ou causa que deu origem aos respectivos desembolsos, concluindo pela manutenção da exigência tributária.

Os documentos de fls. 294/300 comprovam que a recorrente efetuou pagamentos a: i) José Geraldo Gallo Ferreira, por serviços prestados na área comercial internacional, no total de CZ\$ 10.776.000,00; e a ii) Antônio Motta Caleiro, no total de CZ\$ 11.728.000,00. Com os descontos das parcelas correspondentes à contribuição para a Previdência e ao Imposto de Renda na Fonte, cada um recebeu líquido, respectivamente, CZ\$ 6.146.810,00 e CZ\$ 6.858.755,00. O valor objeto da glosa corresponde ao somatório das parcelas líquidas recebidas por cada um dos beneficiários, o que causa certa perplexidade, já que a pessoa jurídica, por certo, apropriou o desembolso integral ou bruto de ambos os mencionados pagamentos.

Pode ser constatado, inclusive, que um dos beneficiários dos pagamentos realizou viagem ao exterior, sendo reembolsado dos gastos correspondentes, sendo certo que a Fiscalização admitiu a dedutibilidade de tais gastos.

A glosa parcial dos gastos suportados, mantida que foi por considerada não indicada a operação que teria dado causa aos desembolsos, como se constata, fica fragilizada diante dos fatos apontados.

Entendo que caberia à Fiscalização investigar, com maior profundidade, os fatos efetivamente ocorridos, trazendo aos presentes autos outros elementos que pudessem dar maior consistência à glosa das despesas apropriadas.

Em razão do exposto, entendo que deva ser excluída da base de cálculo a parcela de CZ\$ 13.005.565,00.

Entendeu a Fiscalização que os pagamentos efetuados pela recorrente a agentes sediados no exterior, a título de comissões, correspondem a um ato de liberalidade, vez que de tais dispêndios não resultou qualquer receita.

A autoridade julgadora singular, sem acrescentar qualquer fundamento ou justificativa em consequência dos argumentos expendidos na fase impugnativa, manteve a exigência de crédito tributário.

Como sustentado pela recorrente, não há qualquer contestação sobre a efetividade dos gastos. A posição extrema de que despesas só são dedutíveis se e quando proporcionarem receitas para a pessoa jurídica que suportou o desembolso não tem amparo legal, e muito menos é admitido pela jurisprudência deste Colegiado.

Há, na verdade, o princípio denominado emparelhamento entre custos e despesas operacionais e as receitas geradas pelo empreendimento. Ou seja, nas atividades normais da pessoa jurídica, a contabilidade deve apropriar os custos ou despesas na medida em que são geradas as receitas.

Daí concluir que qualquer gasto não correspondente a uma receita se traduz em liberalidade sendo, portanto, inadmissível como custo ou despesas, vai um distância considerável.

A recorrente invoca em favor de sua tese as decisões constantes dos Acórdãos 103-04.182, de 1982 e 103-09.026, de 1989, os quais consagram entendimento firmado por este Conselho no caso de comissões pagas a agentes sediados no exterior.

Deve ser reformada a decisão recorrida, no particular, para excluir da tributação a parcela de CZ\$ 2.246.805.992,02.

Ao descrever as irregularidades que entendeu praticadas pela recorrente e passíveis retificações do cálculo do lucro da exploração, a Fiscalização consignou às fls. 25:

“A fiscalizada procedeu a apuração do lucro da exploração das atividades isentas e tributáveis, no ano-base de 1988, com base nos seus assentamentos contábeis, relativamente às parcelas de custos, receitas e encargos possíveis serem apurados separadamente, respectivamente, para cada atividade. Quanto às demais parcelas, cuja apropriação dos elementos formadores dos custos, receitas e encargos, não foi possível ser feita diretamente, procedeu ela ao rateio das mesmas, latinizando-se como parâmetro, para tanto, a proporção dos CUSTOS apurados...”

.....

As normas vigentes (...), ao versarem sobre a matéria específica, não deixam de reconhecer certas dificuldades práticas para a apuração direta de certas parcelas de custos, despesas e encargos, na determinação do lucro líquido de cada atividade (isenta e tributável). Determinam, entretanto, que, nessa hipótese, o resultado seja estabelecido por critério de estimativa, em função do percentual que a RECEITA LÍQUIDO de cada uma das atividades representar em relação à RECEITA LÍQUIDA TOTAL da empresa.”

Do acima transcrito resulta evidenciado, de plano, que procedem os argumentos expendidos pela recorrente no sentido de que possui sistema de contabilidade através do qual segrega cada uma das atividades exercidas, apurando resultados específicos para cada obra que executa. Também se pode concluir que a controvérsia gira em torno do critério utilizado para rateio dos custos e despesas indiretos, que abrangem tanto os empreendimentos incentivados quanto aqueles localizados fora da área de atuação da SUDAM.

Segundo os cálculos elaborados pela Fiscalização, foi aplicada a orientação traçada através do Parecer Normativo CST nº 49, de 1979, isto é, quando a pessoa jurídica explore mais de uma atividade com tratamento diferenciado, deve ela apurar o valor do lucro da exploração correspondente a cada uma dessas atividades incentivadas, utilizando-se para tanto de registros contábeis específicos.

A adoção do critério de apuração do lucro da exploração por estimativa, conforme o mesmo Ato Normativo, ocorre nos casos em que o sistema de contabilidade adotado não permite apurar o lucro da exploração resultante de cada uma das atividades favorecidas com o benefício fiscal, ou seja, quando a pessoa jurídica não dispuser de sistema contábil que segregue os resultados por atividade desenvolvida. A forma de se apurar o valor aproximado do lucro da exploração consiste na aplicação da fórmula indicada no item 8 do citado PN CST nº 49/79, que fornece a relação percentual da receita líquida de vendas da atividade incentivada, quando confrontada com a receita líquida total.

A questão que se coloca, ao contrário do entendido pela Fiscalização, diz respeito à forma de parâmetro que deve orientar o rateio dos custos denominados indiretos que no caso sob exame dizem respeito a “administração central da empresa e a correção monetária das contas do patrimônio líquido”, os quais abrangem várias atividades, incentivadas ou não, para efeito de determinar o lucro líquido que, segundo o artigo 155 do Regulamento do Imposto de Renda baixado com o Decreto nº 85.450, de 1980, corresponde à “soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária e das participações”.

O lucro da exploração, como é sabido, calcula-se a partir do lucro líquido mediante os ajustes determinados pela legislação de regência. Poder-se-ia até questionar o critério eleito pela recorrente para mensurar a parte dos custos ou despesas operacionais indiretos que caberia apropriar para cada atividade exercida. Entendo, por oportuno, que esse não seja o mais adequado. Outra coisa, no entanto, é considerar que em consequência da adoção de um método que não reflita a melhor forma de ratear os custos ou despesas operacionais que, por sua própria natureza deveriam ser rateados, esteja comprometido todo o sistema de contabilidade mantido pela pessoa jurídica.

Entre o rateio de custos ou despesas indiretos e o cálculo do lucro da exploração segundo critérios que permitam apenas estimar o seu valor, vai uma distância que não pode ser ignorada ou desprezada.

Não há relação de pertinência ou qualquer conexão lógica entre a causa apontada pela Fiscalização e o remédio ministrado para reparar o que se entendeu fossem um dano ao erário público.

Por último vem à baila a questão da aplicação da Taxa Referencial Diária - T.R.D., tendo como fundamento o disposto no artigo 30 da Lei nº 8.218, de 1991.

Além dos fundamentos exposto neste voto, que demonstram não só a necessidade mas também a legalidade das manifestações deste Órgão Colegiado sobre princípios insculpidos na Carta Magna, vale transcrever parte do voto que proferi quando do julgamento do recurso protocolizado sob o nº 104.709, que deu causa ao Acórdão nº 101-185.4=851, de 16 de novembro de 1993, "*verbis*":

"É certo que a qualquer manifestação que vise obter declaração de inconstitucionalidade de texto legal deve ser intentada junto ao Poder Judiciário, único foro competente para decidir questões dessa natureza. Também é certo que parte dos fundamentos expendidos pela autoridade "a quo" é verdadeiro, só não o sendo a assertiva feita no sentido de que incorreu irretroatividade na aplicação da lei.

Nos termos do artigo 37 da Constituição Federal, de 1988,

"A administração pública direta, indireta ou fundacional de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade ..."

o que deve ser observado rigorosamente por todos aqueles que, direta ou indiretamente, exercem cargos ou funções na mencionada administração.

O artigo 101 da Lei nº 5.172, de 1966 (C.T.N.) declara textualmente que:

"A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral,..."

sendo certo que, na aplicação da legislação tributária deve ser observada a regra inserta no artigo 105 do C.T.N., principalmente quando introduzindo no mundo jurídico, incidência de encargos mais onerosos para os contribuintes, o artigo 30 da Lei nº 8.218, de 1991, não pode ser aplicado

retroativamente, pois não se trata, no caso, de qualquer uma das hipóteses elencadas no artigo 106 do C.T.N..

A LEI DE INTRODUÇÃO AO CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO, aprovada com o Decreto nº 4.657, de 1942, com as modificações introduzidas pela Lei nº 3.238, de 1957, estabelece textualmente:

"Art. 1º Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada.

.....

§ 4º As correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova."

Como se pode constatar, a Lei nº 8.218, de 1991, declara expressamente que entrada em vigor ocorre no dia de sua publicação no Diário Oficial da União, ou seja, em 30 de agosto de 1991.

Por se tratar de introdução de correção a texto da Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991, mais especificamente em seu artigo 9º, o legislador, por qualquer razão não explicitada, deixou de alterar ou de excluir a referência à data ali consignada, como marco inicial da incidência dos encargos introduzido, mantendo, de forma inadequada, inadvertida, o mês de fevereiro de 1991, quando deveria, por incompatível com nosso ordenamento jurídico, fixar novo marco inicial para a incidência dos encargos, ou seja, a partir de agosto de 1991.

A lei, para ser aplicada a casos concretos, deve ser interpretada. Tal interpretação, no entanto, não pode ser feita de forma literal, direta, mas sistematicamente, tendo em conta os princípios gerais de direito e outras normas que norteiam ou formam o arcabouço de nosso Sistema Jurídico. Assim, tendo presente a Lei nº 5.172, de 1966, a Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Constituição Federal e outras normas legais, não há como concluir que a incidência dos juros calculados segundo a T.R.D. possam incidir de forma retroativa, alcançando o período de fevereiro de 1991 a janeiro de 1992. Aquela data, embora expressamente indicada, não corresponde ao verdadeiro marco inicial da incidência dos juros, vez que, se assim fosse, seriam contrariados não só princípios como também textos legais de hierarquia superior, como é o caso da Constituição Federal.

Há que ser entendido, portanto, que a repetição da data no texto legal que introduziu a correção, ocorreu por lapso do legislador, que ao dar nova redação ao artigo 9º da Lei nº 8.177, de 1991, não excluiu, como deveria, a

menção expressa ao termo inicial da aplicação da lei. Tal impropriedade só pode ser creditada a um cochilo do legislador, pois seria impróprio admitir-se que a manutenção de tal despropósito resulta da intenção deliberada de burlar princípios universalmente aceitos e consagrados por nosso ordenamento jurídico. Em maior heresia incorre, ainda, aquele que tem por dever aplicar a lei e, sem qualquer justificativa plausível, aceita como válido e legítimo lançamento tributário que faz retroagir texto de lei que sabidamente não pode ter eficácia retro-operante.

Ao aplicar a lei cabe, portanto, extrair do texto interpretação lógica, consentânea, razoável e que esteja em plena harmonia com todo o Sistema Jurídico.

E não se diga que na esfera administrativa o aplicador da lei, exercendo função judicante, com o dever-poder de rever o ato administrativo, seria incompetente para dar por ineficaz texto de lei que, sem qualquer dúvida, fere princípios constitucionais. Não se trata, como afirmado, de declarar a inconstitucionalidade da lei, tarefa afeta ao Poder Judiciário, mas sim de decidir se, no caso concreto, tem aplicação de lei que viola princípios consagrados por nosso ordenamento jurídico. Diante do caso concreto, qual deve prevalecer, o princípio constitucional ou a lei, o julgador não tem como fugir da situação.

Como ressaltado pelo nobre ex-Conselheiro Pedro Martins Fernandes, em voto que proferiu no Acórdão nº CSRF/01-0.299, de 07/3/83:

"O processo administrativo tributário, porém, é uma forma pela qual a própria administração pública controla os atos administrativos. Esse controle é exercido, em parte, pela administração tributária, como órgão jurisdicional-administrativo de primeiro grau, e, em parte, por órgãos colegiados desvinculados desta mas também integrantes da estrutura fazendária.

A atividade de controle dos atos administrativos pela própria administração tem por objetivo eliminar os excessos e suprir as omissões parciais ou totais praticados na execução e apurados no exame desses atos.

Nesse sentido, o art. 149 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/66), determina a revisão de ofício do lançamento pela autoridade administrativa, nos casos nele elencados.

Processo nº. :10680.004.703/95-48
Acórdão nº. :101-91.387

Ademais, a obrigação tributária é obrigação "ex-lege", e, portanto, de direito material. Logo, inexistindo a norma que faz nascer a obrigação, esta também inexistente e não pode ser criada ou mantida por mero incidente processual, e, por isso, de direito formal, quais sejam a existência de pedido e a extensão deste."

Por entender que a lei não tem aplicação retroativa, voto, neste particular, no sentido de que seja excluída a incidência da Taxa Referencial Diária (T.R.D.), no período de fevereiro a julho de 1991."

Diante do exposto, voto no sentido de que seja dado provimento parcial ao recurso voluntário interposto, para excluir da tributação a parcela de CZ\$ 3.612.060.672,75; restabelecer o valor da redução do Imposto de Renda no montante equivalente a 10.771.488,05 OTN; além dos encargos com a Taxa Referencial Diária no período anterior a agosto de 1991, bem como a crédito correspondente à Contribuição Social do exercício de 1989; afastar a exigência do Imposto de Renda na Fonte sobre as parcelas de CR\$ 33.339.270,10, CZ\$ 25.200.000,00, CZ\$ 141.772.904,63, CZ\$ 13.005.565,00, CZ\$ 66.529.400, e CZ\$ 2.246.805.991,02.

Brasília-DF, 17 de setembro de 1997

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL

