



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10680.012.138/96-91
Recurso nº. : 113.666
Matéria: : IRPJ E OUTROS - Exercícios de 1990 a 1992
Recorrente : CONSTRUTORA ANDRADE GUTIERREZ S.A
Recorrida : DRJ EM BELO HORIZONTE - MG
Sessão de : 06 de janeiro de 1998
Acórdão nº. : 101-91.732

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 ÍNFIMO. 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 - CUSTO DE AQUISIÇÃO. BENS DURÁVEIS. ATIVAÇÃO. - Os bens que, por sua natureza, devem durar por prazo superior a um ano, não podem ter seus valores apropriados como custos ou despesas operacionais. Ao revés, devem os dispêndios serem ativados para futura depreciação ou amortização. As quotas correspondentes a amortização ou depreciação, quando do lançamento de ofício, devem ser consideradas para efeito de apurar a base de cálculo do tributo.

V - PERDAS EM INVESTIMENTOS. PROVISÕES. - Quando comprovado que os valores provisionados foram oportunamente oferecidos à tributação, o lançamento tributário não tem como subsistir.

VI - RECOLHIMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ESPONTANEIDADE. - Deve ser reconhecida a espontaneidade quando o contribuinte promove o recolhimento do tributo, ainda que sob procedimento de fiscalização, mas correspondente a fatos ocorridos em período base não contemplado ou compreendidos na peça inicial. Entendimento fixado através do Parecer CST nº 2.716, de 1984.

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.

PIS FATURAMENTO - Declarada a inconstitucionalidade dos Decretos-lei de números 2.445 e 2.449, ambos de 1988, a exigência da contribuição para o PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS deve ter por fundamento a Lei Complementar nº de 1970. Excluem-se do lançamento quaisquer efeitos resultantes da aplicação dos dispositivos retirados do ordenamento jurídico.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. ACIONISTA. - Declarada a inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, conforme decisão do Pleno do Colendo Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário nº 172058-1/SC, não pode prevalecer lançamento efetuado com base no citado dispositivo.

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 conhecido e provido, em parte.



Processo nº. :10680.012.138/96-91
Acórdão nº. :101-91.732

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: 08 JUN 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL, SANDRA MARIA FARONI e CELSO ALVES FEITOSA. Ausente, justificadamente, o Conselheiro JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO.

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. 03/07, 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- OMISSÃO DE RECEITAS RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS

Omissão de Receita Operacional, caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização, apurada conforme descrito no item 08 do Termo de verificação Fiscal anexo.

.....

2. CUSTO DOS BENS OU SERVIÇOS VENDIDOS COMPROVAÇÃO INIDÔNEA

Glosa de despesa operacional em virtude da contabilização de documentos inidôneos que originaram a referida despesa, conforme descrito nos itens 01, 02 e 03 do Termo de Verificação Fiscal anexo.

.....

3- CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS GLOSA DE CUSTOS/DESPESAS, decorrente de falta de comprovação da efetiva prestação dos serviços ou locação de equipamentos e/ou comprovação da necessidade do dispêndio para a realização das atividades da empresa, conforme descrito nos itens 05 e 06 do Termo de Verificação Fiscal anexo.

.....

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

Custo(s) de aquisição de bens do ativo permanente deduzido(s) indevidamente como custo ou despesa operacional, conforme descrito no item 07 do Termo de Verificação



.....
5- CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
PROVISÕES

PERDAS PROVÁVEIS REALIZAÇÃO INVESTIMENTOS

Valor apurado conforme descrito no item 08 do Termo de Verificação Fiscal anexo.

.....
6- CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
CONTRAPRESTAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL
CONTRAPRESTAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL/INOBSERVÂNCIA
DOS REQUISITOS LEGAIS

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 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.

A dedutibilidade de despesas correspondentes a prestação de serviços e locação de equipamentos requer a comprovação do pagamento, bem como a efetividade da prestação dos mesmos.

Está correta a aplicação da penalidade majorada quando das peças que compõem os autos ficar evidenciada a contabilização de despesas suportadas por documentação inidônea.

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 a diretor - pessoa física.

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 sobre o Lucro Líquido, por decorrência."

Cientificada dessa decisão em 26 de setembro de 1996 (AR de fls. 267), a contribuinte ingressou com recurso para este Conselho, protocolizado no dia 24 de outubro seguinte, sustentando em síntese:

A) ILEGALIDADE DA COBRANÇA DOS ENCARGOS DA T.R.D.

a.1) reitera todos os argumentos expendidos na fase impugnativa, os quais continuam válidos para todos os efeitos legais, ressaltando que a autoridade julgadora singular afirma a incidência da T.R.D. é matéria pacificada, só que tal matéria restou pacificada pela doutrina e jurisprudência, especialmente a deste Conselho, mas em sentido diametralmente oposto ao pretendido pela digna autoridade recorrida;

a.2) após o memorável Acórdão CSRF/01-1.773, de 1994, tanto a Câmara Superior quanto as Câmaras que integram este Colegiado, têm decidido de forma reiterada, acerca da incidência dos encargos da T.R.D., no período compreendido entre primeiro de agosto de 1991 a 02 de janeiro de 1992, conforme acórdãos que indica;

a.3) a recorrente não tem dúvidas de que o presente recurso será julgado improcedente quanto a totalidade da exação impugnada, todavia, caso assim não ocorra, que de seu montante seja excluída a parcela correspondente à Taxa Referencial Diária.

B) ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE TRIBUTO JÁ RECOLHIDO

b.1) o âmago da questão está em se saber se o pagamento efetuado pela recorrente, em 1993, configura denúncia espontânea da infração cometida no ano-calendário de 1992, e se, o mesmo pagamento, relativo a fatos ocorridos anteriormente a 1992, embora não configurando tal denúncia, posto que a empresa se encontrava sob fiscalização relativamente aos anos-calendário de 1987 a 1991, por ser fato ocorrido na vigência do artigo 14 da Lei nº 8.137, de 1990, teve extinta a punibilidade, uma vez que o pagamento foi efetivado antes da denúncia, não afasta a aplicação das multas agravadas;

b.2) primeiramente é preciso deixar claro que, contrariamente ao afirmado pelo julgador de primeira instância, a recorrente apresentou provas documentais daquilo que afirmou na fase impugnativa, conforme se constata às fls. 14/16 do anexo 01 ao presente processo, não cabendo aqui discutir matéria de prova, mas sim matéria de direito, ou seja, quais os efeitos jurídicos do pagamento realizado;

b.3) tendo presente o que consta do Termo de Início de Fiscalização, a recorrente não estava sob fiscalização no ano-calendário de 1992, o que confere caráter de denúncia espontânea ao pagamento efetuado e, portanto, afasta a aplicação da multa de ofício, não procedendo, por outro lado, a assertiva feita pelo julgador de primeiro grau, no sentido de que os fatos que geraram a autuação nos anos-calendário anteriores a 1992, caracterizam infração continuada;

b.4) como visto, é de suma importância a análise dos elementos subjetivos para caracterização da continuidade delitiva, e um desses elementos, talvez o mais importante, é o elemento temporal, ou seja, qual o tempo que deve existir entre um delito e outro, para que se possa designá-lo como caracterizador da continuidade delitiva, sendo certo que a jurisprudência criminal nos dá tal medida, conforme transcrito

b.5) se a autoridade recorrida invoca o instituto do “crime continuado”, buscado no direito penal, com que razão vem agora, neste passo, dizer não haver como aceitar o princípio consagrado da lei penal-retroatividade da lei penal mais benigna - no caso sob comento?, além do mais, esse princípio está expressamente previsto no artigo 106 do CTN;

b.6) milita, ainda, em favor da tese defendida pela recorrente, no sentido de considerar extinta a punibilidade dos atos praticados pela pessoa jurídica anteriormente a 1992 e tidos como crime, mesmo com a revogação do artigo 14 da Lei nº 8.137, de 1990, a jurisprudência firmada por nossos tribunais;

b.7) fica evidente não caber a aplicação de multa de ofício, no caso do recolhimento efetuado, relativamente a fatos acontecidos no ano-calendário de 1992, assim como, no caso do recolhimento de imposto relativo a atos praticados em anos anteriores, o máximo que seria plausível seria a aplicação da multa normal de lançamento de ofício, com redução da multa moratória paga quando do recolhimento do imposto.

C) NULIDADE DO LANÇAMENTO

c.1) a título de argumentação a recorrente invoca a nulidade do lançamento tributário contestado, por flagrante violação da lei, vez que a contribuição social é também dedutível para determinar a base de cálculo dela própria, de acordo com o item 1 da Instrução Normativa SRF nº 198, de 1988;

c.2) ao ser elaborado o cálculo da contribuição lançada de ofício, a fiscalização observou a orientação traçada pelo citado Ato Normativo, todavia, em relação ao Imposto de Renda, deixou ela de observar o comendo legal, pois que não deduziu o valor da contribuição social para efeito de determinar a matéria tributável, violando, assim, o artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 e art. 154 do RIR/80;

M É R I T O

D) CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS

d.1 conforme afirmado na fase impugnativa, a contribuinte não pode ter ciência de irregularidades existentes em outras empresas, mesmo que suas fornecedoras, o que confirma inexistir condições de se saber se os documentos fiscais emitidos eram ou não pertencentes a “talonário paralelo”;

d.2) ao contrário do afirmado pela autoridade recorrida, apenas três cheques, dentre os inúmeros pagamentos efetuados à Eplanco, retornaram aos cofres da recorrente, o que não justifica o extravagante procedimento da fiscalização de glosar todos os pagamentos efetuados à sua subempreiteira;

d.3) quanto a assertiva feita no sentido de que a Eplanco estava, à época, sem estrutura para a execução dos serviços, está em flagrante contradição com o lavrado pela Fiscalização, quando confirmam que à época da emissão das notas fiscais a citada subempreiteira não estava em condições de executar os serviços dimensionados por estar construindo outra obra de grande envergadura;

d.4) a capacitação técnica está comprovada e foi constatada pela própria fiscalização, e tanto é assim que os serviços foram efetivamente prestados, o que se encontra comprovado com a documentação juntada ao processo;

d.5) demonstrando o mesmo descaso com a farta documentação trazida para os presentes autos, a autoridade “a quo” preferiu dar guarida a Termos de Diligência que não possuem consistência, o que pode ser evidenciado pela leitura dos tópicos constantes da fl. 25 da decisão recorrida, de nada adiantando o fato de haver sido exibido e posteriormente juntado ao processo, nada menos que 545 documentos;

d.6) foram apresentados documentos correspondentes a todas as empresas cujos valores restaram glosados pela fiscalização, e a análise efetuada pela autoridade administrativa leva sempre à fácil e singela conclusão de que são desnecessárias maiores considerações a respeito, uma vez que os documentos possuem características semelhantes e, portanto, não servem para provar a efetiva prestação dos serviços;

d.7) relativamente ao constante do item 5 do Termo de Verificação Fiscal, durante a fase impugnativa foram apresentados os documentos solicitados pela fiscalização, mas a autoridade julgadora monocrática simplesmente desconsiderou tal documentação, sob o mesmo fácil e tendencioso argumento de que a empresa não logrou especificar nem comprovar a efetiva prestação e necessidade dos serviços;

d.8) na verdade foram anexados ao processo todos os documentos que comprovam os pagamentos e descrevem os serviços prestados, sendo absolutamente inexplicável o procedimento adotado pela fiscalização pois a documentação exibida refere-se a notas fiscais/faturas, duplicatas, recibos, cópias de cheques e de contratos, com discriminação dos serviços ou bens a que se referem os pagamentos efetuados;

d.9) ao impugnar a glosa descrita no item 6 do Termo de Verificação Fiscal, foi desenvolvida sólida argumentação a respeito da legitimidade da dedução das despesas, tendo sido anexado toda a documentação que a comprova, o que foi desconsiderado pela autoridade julgadora singular, que tendo por base o artigo 191 do RIR/80, entendeu desnecessárias para a atividade da empresa, por constituir o pagamento mera liberalidade;

d.10) o único elemento que, pretensamente, dá suporte às glosas procedidas resulta do entendimento da fiscalização de que as operações não eram necessárias, inexistindo, portanto, vícios de qualquer ordem, sendo certo que todas estão amparadas por contratos apropriados à sua realização e foram observados parâmetros usualmente admitidos no mercado;

d.11) no tocante à multa compensatória paga à Silex Trading S.A. e à multa por rescisão de contrato de aquisição de ouro, ativo financeiro, a recorrente se reporta às razões expendidas na impugnação, reafirmando ser pacífico que multas normais da pessoa jurídica são dedutíveis na apuração do lucro real;

d.12) empresas de grande porte, como o é a recorrente, necessitam realizar gastos que não comuns à maioria das pessoas jurídicas, dentre tais gastos estão aqueles relacionados com representação, o que justifica a locação de imóvel adequado à dimensão econômica que desfruta dentre as empresas do País, imóvel este destinado não somente a realização de reuniões e ao recebimento de convidados, como também a acolher potenciais clientes de seus serviços no exterior;



d.13) ainda que se considere os fundamentos de decidir sobre o tópico sob exame, os mesmos estão em flagrante desacordo com a orientação traçada através do Parecer Normativo CST nº 04. de 1977;

d.14) os valores relacionados pela Fiscalização no item 7 do Termo de Verificação Fiscal, em sua maioria, referem-se a despesas com peças de reposição, serviços técnicos de empresa especializada, serviços de alvenaria, complementação de divisórias, cessão de direitos de uso de cópias de “software”, não havendo indicação de que seu prazo de vida útil seja superior a um ano, condição exigida para que os mesmos sejam ativados;

d.15) é farta a jurisprudência deste Conselho a respeito do direito de dedução das depreciações ou amortizações a que tais bens estão sujeitos, podendo ser constatado verdadeiro equívoco na decisão recorrida ao considerar, no lançamento efetuado, as depreciações ou amortizações dos bens, em função do prazo transcorrido, não implica necessariamente reconstituição da contabilidade da autuada;

d.16) 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;

E) PROVISÕES PARA PERDAS PROVÁVEIS NA REALIZAÇÃO DE INVESTIMENTOS

e.1) repudia a recorrente, veementemente, o descaso com que a autoridade julgadora singular tratou as razões apresentadas na impugnação e a documentação exibida, pretendendo manter a exigência sobre valores que, comprovadamente, já foram submetidos à tributação;

e.2) foram efetuados registros na conta analítica 5210.001.005 ‘Outras Despesas não Dedutíveis, provisão para perdas prováveis na realização de investimentos, e os valores restaram adicionados ao lucro líquido, na parte A do LALUR, para efeito de determinar o lucro real;

e.3) todo quanto foi afirmado está devidamente comprovado com a documentação anexada ao autos do presente processado, de forma a não deixar nenhuma dúvida para a autoridade julgadora;



F) LANÇAMENTOS DECORRENTES

f.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;

f.2) o Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda na Fonte, com fundamento no artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, não pode prosperar, vez que as normas legais que regem a determinação do Imposto sobre o Lucro Líquido não se confundem com aquelas aplicáveis ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica;

f.3) segundo preceitua citado dispositivo legal, a Imposto tem por base de cálculo o lucro líquido do período-base, apurado com observância da legislação comercial, com ajustes expressamente previstos no diploma legal citado, não podendo prevalecer a pretensão de se utilizar a mesma base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica;

f.4) o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 172058-1/SC, por sua composição plena, considerou inconstitucional o artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, em relação ao “acionista, que é bem o caso da recorrente;

f.5) relativamente à Contribuição Social sobre o Lucro, reitera a recorrente os argumentos oferecidos com a impugnação, devendo ser reconhecido a insubsistência do lançamento ainda que procedente a exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, porque as normas legais que regem a matéria relacionada com a Contribuição Social não se confundem com aquelas aplicáveis ao IRPJ;

f.6) ainda na inicial foi sustentado a impossibilidade de agravamento da penalidade exigida no caso de lançamento de ofício, vez que a Lei nº 8.218, de 1991, só tem aplicação sobre os fatos ocorridos a partir do ano de 1992, face ao princípio da irretroatividade da lei;

f.7) além da vastíssima documentação apresentada, a recorrente se coloca à disposição desse Conselho para produzir qualquer outra prova ou esclarecimento adicional, de forma a assegurar, no caso concreto, uma decisão justa e serena.

É O RELATÓRIO.



V O T O.

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

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

ESPONTANEIDADE

Os presentes autos nos dão conta de que a recorrente ingressou perante o Juízo da 13ª Vara de Seção Judiciária do Estado de Minas Gerais com ação de NOTIFICAÇÃO, com vistas a que a autoridade administrativa se abstivesse da prática de quaisquer autuações ou prática de atos que pudessem implicar o não reconhecimento da parte recolhida, como também que eventuais autuações levadas a efeito não fossem objeto de denúncia criminal contra os pessoas físicas de seus administradores.

A autoridade julgadora singular salienta, de plano, que não foram produzidas as provas documentais que pudessem confirmar tudo quanto restou alegado na impugnação, como também que não restou comprovado haver a recorrente obtido medida liminar em mandado de segurança, o que implicaria suspensão da exigibilidade de crédito tributário.

Resta evidente que incorreu um equívoco a autoridade “*a quo*”, vez que a pretensão da recorrente não consistia em obter suspensão da exigibilidade do crédito tributário, até porque já havia promovido seu recolhimento. O que visava, na essência, está consignado às fls. 164/165:

“ Caracterizada a denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo, em relação aos fatos ocorridos no período-base de 1992 (com resguardo do comando inserto no art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN) e, embora a Notificante estivesse sob ação fiscal em relação aos períodos - base de 1990 e 1991, o pagamento efetuado em relação a estes anos está amparado pelo já revogado art. 14 da Lei nº 8.137/90, vigente à época dos fatos.

Não obstante, a Notificante vem sendo alvo de uma ação persecutória do fisco a cerca dos mesmos fatos, tanto em São Paulo quanto em Minas Gerais. Há indicações de que a Receita Federal ignorará os pagamentos efetuados acompanhadas das devidas retificações das declarações procedidas, como de que a autuação fiscal da matéria ensejará o enquadramento no art. 93 da Lei nº 8.383/91, sujeito, portanto, a formulação de denúncia-crime absolutamente incabível, ante o que dispõem os dispositivos legais acima mencionados.



.....

No presente caso, entende a Notificante que a denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo pode ter precedido a instauração do inquérito policial. Daí emerge o constrangimento que vem sendo suportado pela Notificante; e a insistir o fisco em tal forma de proceder, implicará em irreparável dano ao conceito da empresa que, em seu ramo de atividade, constitui seu maior patrimônio.

O pagamento das importâncias recolhidas pela Notificante não poderá jamais ser ignorado pela Receita Federal, pelo fato de que as guias de recolhimento os vinculam expressamente aos fatos cogitados."

e ficou explicitamente declarado às fls. 163, "*verbis*":

"Em face das indagações de que a Receita Federal ignoraria os pagamentos efetuados, a Impugnante requereu, ao Exmo. Sr. Juiz Federal da 13ª Vara da Seção Judiciária de Minas Gerais, a NOTIFICAÇÃO do Sr. Superintendente da Receita Federal em Minas Gerais, para que aquela Autoridade, tomando conhecimento do inteiro teor da referida notificação, adotasse as providências cabíveis no sentido de se abster da prática de quaisquer autuações ou atos que implicassem o não reconhecimento da parte já recolhida pela Notificante, bem como que eventuais autuações que viessem a ser lavradas não fossem objeto de denúncia criminal."

A decisão recorrida não contesta que a fiscalização abrangia tão somente os anos de 1987 a 1991. Está sustentado, no entanto, que a tese defendida pela pessoa jurídica autuada resulta de erro de interpretação. No entender da autoridade julgadora monocrática:

"... os fatos que provocaram a redução do resultado apurado no ano-calendário de 1992 possuem relação direta com a infração apurada nos períodos-base anteriores e que estavam sob exame fiscal. É a chamada "infração continuada"."

Sem adentrar no mérito da questão centrada na alegada infração continuada (até porque a recorrente demonstra que incoorre tal hipótese), o fato é que a autoridade julgadora de primeiro grau deixou de observar orientação traçada pela própria Administração Tributária, através do Parecer CST nº 2.716, de 04 de dezembro de 1984, cuja ementa tem esta redação:

"O ato que determina o início de procedimento fiscal exclui a espontaneidade do contribuinte somente em relação ao tributo, ao período e a matéria nele expressamente inseridos."

Na análise da questão relacionada com a exclusão da espontaneidade o citado Ato Administrativo consigna:

“Assim, por derradeiro, concluímos que o início do procedimento fiscal somente exclui a espontaneidade do contribuinte, em relação aos fatos, períodos, exercícios e/ou tributos, consubstanciados no primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidos competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto, não tendo a amplitude de excluir a espontaneidade em relação aos elementos, exercícios ou tributos nele não expressamente inseridos.”

Resta evidente, portanto, que tem razão a recorrente quando pretende ver reconhecido a espontaneidade na denúncia formulada em relação ao fatos ocorridos no ano-calendário de 1992, cujo tributo restou recolhido.

CUSTOS , DESPESAS , ENCARGOS

Conforme consta às fls. 90/91 do Anexo ao Processo nº 10 680. 010033/94-91, foram efetuadas glosas dos gastos suportados pela recorrente com o pagamento das Notas Fiscais relacionadas, sob o fundamento de que a Empresa EMPLACO CONSTRUÇÃO E EMPREENDIMENTOS LTDA., teria se utilizado de “talões paralelos”, ou seja, talões confeccionados com Notas Fiscais em duplicidade.

Segundo ainda o mencionado “ Termo de Constatação e Esclarecimentos ”, utilizando-se de processo por amostragem, apurou a Fiscalização que:

“a Andrade efetuou os pagamentos das notas fiscais (paralelas) sendo que os cheques foram depositados em conta bancária em nome da Emplanco, contas estas à margem de sua contabilidade.”

Por último, as autoridades lançadoras registram (fls. 91):

“Em que pese que no momento a empresa estar paralisada (SIC), na época da emissão das notas fiscais a mesma não tinha estrutura para realização dos

serviços ali mencionados tendo em vista que na mesma época estava construindo uma outra obra de grande envergadura na qualidade de Construtora.

Quanto à Emplanco, pelo fato da mesma ter recebido os numerários e manter conta a margem entendemos ser o fato objeto de lançamento por omissão de receitas, porém, no que se refere à Andrade entendemos ser motivo de glosa de despesas/custos, tendo em vista utilização de documentos materialmente falsos e sem comprovação da efetiva prestação de serviços.”

De plano deve ser consignado que a Fiscalização apurou diversas irregularidades, todas elas praticadas pela pessoa jurídica EMPLANCO CONSTRUÇÃO E EMPREENDIMENTOS LTDA., o que gerou, com inteira razão, suspeitas quanto à efetiva prestação dos serviços à recorrente.

É a própria Fiscalização quem afirma haver a EMPLANCO recebido os recursos correspondentes aos serviços faturados, e que os depositava em conta corrente bancária mantida à margem da escrituração. Diante do fato apurado - recebimento e não oferecimento à tributação -, a proposta é no sentido de que seja efetuado lançamento de ofício, com vistas a tributar a provável omissão no registro de receitas.

Por outro lado, a assertiva feita no sentido de que a empresa favorecida com os pagamentos não tinha, à época, “ estrutura para realização dos serviços”, se apresenta contraditória com a afirmação feita, no mesmo parágrafo de que a Emplanco: “...na mesma época estava construindo uma outra obra de grande envergadura...”.

O simples fato de uma empresa do ramo, dispondo de equipamentos e pessoal qualificado, haver assumido o compromisso de executar obra de engenharia, ainda que esta seja de grande envergadura, não leva à conclusão de que, necessariamente, estaria inapta ou sem estrutura para assumir outros serviços.

O fato, na essência, está centrado na apuração de irregularidades praticadas pela Emplaco, o que deveria merecer por parte das autoridades lançadoras maior aprofundamento nas suas investigações, com vistas a demonstrar, de forma inequívoca, que os documentos fiscais teriam sido emitidos de forma graciosa, servindo tão somente para acobertar eventuais saídas de recursos do disponível da recorrente, sem que fosse possível a identificação dos beneficiários.

Indícios não faltaram. Com efeito, entre os inúmeros pagamentos efetuados pela recorrente à Emplaco, pela simples análise dos extratos bancários da conta corrente, mantida por esta última à margem da escrituração, foi possível identificar que quatro parcelas acabaram por retornar para o giro da Recorrente, vez que os depósitos cujos comprovantes estão juntados aos presentes autos permitem identificar a origem dos recursos utilizados, ou seja, o lançamento contábil pelo qual se registra a saída de caixa e o conseqüente ingresso na conta corrente bancária, tem suporte em recibo de depósito que identifica o cheque utilizado para tal fim.



A recorrente não nega o fato, aliás o confirma, quando sustentou ainda na fase impugnativa, que :

“...poderiam se referir a restituições de recursos, em face, por exemplo, da não prestação de parte dos serviços, ou mesmo em razão de pagamentos efetuados a maior.”

É certo que o retorno de tais recursos à empresa pagadora poderia decorrer de inúmeras situações ou causas, no entanto, caberia à recorrente: i) provar qual o fato ou os fatos concretamente acontecidos; e ii) demonstrar que do lançamento contábil efetuado resultou a anulação da despesa apropriada.

ENTENDO que a decisão recorrida, quanto a este item, merece ser parcialmente reformada, excluindo-se da tributação as quantias de NCZ\$ 445.568,64 (ex/90), CR\$ 971.523,185 e Cr\$ 3.660.364.891,85, nos exercícios de 1990, e 1991 e 1992, respectivamente.

A decisão recorrida, para manutenção do crédito tributário formalizado através do Auto de Infração, resultante da glosa de gastos suportados com a contratação de serviços, envolvendo as empresas MAB-Engenharia e Construções Ltda. ; SELMUS- Construções e Montagem Ltda. ; TAPEVI - Terraplanagem e Pavimentação Ltda. ; CICOM - Constr. Industr. e Com. Ltda. ; C.V Comércio de Alimentos Ltda. , MINASCAVA Ltda. , MESTRE- Mec. Eap. em Tratores e Equipamentos Ltda. e FENIX Comercial e Construtora Ltda. , está fundada em que:

MAB ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.

“...as características de tais documentos, que se assemelham àqueles apresentados pela impugnante como prova dos fatos alegados com relação ao tópico analisado anteriormente. Da mesma forma, no tocante ao presente item, os mesmos não evidenciam, de forma inquestionável, quer a efetividade da prestação dos serviços descritos nas aludidas notas fiscais, quer o efetivo pagamento daqueles valores.”

Tendo presente as provas trazidas para os autos do processado em exame, tem procedência e indignação caracterizada pela recorrente quanto ao fato de haver se esforçado para comprovar a efetiva utilização do maquinário objeto de locação, apresentando, para tanto, notas fiscais, boletins de serviço, duplicatas, cópias dos cheques utilizados para pagamento das correspondentes obrigações etc., o que não se mostrou suficiente para convencer a autoridade “*a quo*” da inquestionável evidência de que o Negócio Jurídico teria se realizado, e que:

“...não se vislumbra quais documentos que poderiam levar a autoridade de primeira instância ao convencimento de que efetivamente os serviços foram prestados...”.

De fato. A autoridade julgadora monocrática rejeita, “*in limine*”, toda a documentação exibida, por considerar que não é bastante para evidenciar a efetiva prestação dos serviços contratados. No entanto, deixa de indicar quais provas deveriam ter sido apresentadas para que seu convencimento fosse pelo inquestionável cumprimento do contratado.

SELMUS - CONSTRUÇÕES E MONTAGEM LTDA.

“ Assim, não obstante ser farto o documentário apresentado à fiscalização () o mesmo está destituído de elementos que possam evidenciar, inequivocamente, a efetividade daqueles serviços e os respectivos pagamentos.”

De plano deve ser consignado que os fatos objeto da discussão ocorreram durante os anos de 1988 e 1989, e que a Diligência cujo Termo encontra-se às fls. 56 restou realizada em dezembro de 1993.

Além do registro feito, a Fiscalização tomou declaração da Sra. Eliane Soares da Rocha, dando conta de que: à AV. Rio Branco nº 277, sala 1828, estão instaladas empresas do Grupo KTE; Sr. Erivaldo Bezerra da Silva, um dos diretores, se encontrava em viagem a serviço, que desconhece o paradeiro dos livros fiscais da empresa SELMUS, não tendo tido qualquer contato com documentos ou negócios da SELMUS.

Tal como ocorre na glosa dos gastos relacionados com a empresa MAB, aqui também as provas militam em favor da tese defendida pela recorrente, não havendo fundamento, fático ou jurídico, que possa sustentar o lançamento tributário.

TEPAVI-TERRAPLANAGEM E PAVIMENTAÇÃO LTDA., CICOM, FÊNIX, MINASCAVA

A autoridade julgadora singular, mantendo a mesma linha de fundamentação consigna:

“ Mais uma vez, analisando tais documentos, visualiza-se claramente, que os mesmos possuem características semelhantes àquelas apresentadas desde a época da fiscalização. Desnecessárias, portanto, maiores considerações, a exemplo das empresas anteriormente analisadas, mormente pelos resultados das diligências (...), donde se verifica a inexistência de tais empresas nos endereços constantes aos documentos apresentados (...), bem como às fls. 63, consta

Processo nº. :10680.012.138/96-91
Acórdão nº. :101-91.732

declaração expressa do responsável por aquela empresa no sentido de que não dispõe de documentos fiscais e/ou livros, bem como não podendo comprovar recebimento de numerários.”

O Termo de fls. 61 diz respeito a Diligência realizada em 18 de agosto de 1994, pelo qual se obteve informação no sentido de que a empresa MESTRE teria sido vendida em 1989, e que o então responsável não se achava na posse do documentário fiscal e dos livros contábeis. Confirma o declarante haverem sido prestados serviços à recorrente, com os conseqüentes registros contábeis dos ingressos de recursos.

Pelo Termo de fls. 62 a fiscalização, em 02 de dezembro de 1993, constatou que a empresa FÊNIX não estava instalada à Rua Jardim Botânico, 116 - RJ.

Já pelo Termo de fls. 64, o responsável pela empresa TAPEVI não negou que tivesse prestado os serviços contratados com a recorrente, declarou que sempre atendeu a seus clientes agindo como intermediária, isto é, sub-locando equipamentos de terceiros.

Como se constata, diante da farta documentação apresentada pela recorrente, os fatos apontados pela Fiscalização se apresentam frágeis, traduzindo, no máximo, meras suspeitas de que teriam sido majorados os custos dos serviços prestados.

CICOM - CONSTRUÇÕES INDUSTRIAIS COM. LTDA.

“Entretanto, muito embora tal recibo represente o reembolso daquele efetuado pela autuada, os documentos que o lastrearam (fls. 110/124) não correspondem a serviços efetivamente prestados à autuada, conforme se depreende da leitura do Termo de Diligência nº 02 (fls. 56 do processo) ”

As declarações prestadas pelo Sr. Edésio Fernandes Maia (fls. 57) foram :

a) por procuração outorgada pelo Sr. Constantino Rodrigues Silva, supostamente sócio da empresa CICOM, foi incumbido de gerir o empreendimento;

b) não se achava na posse de quaisquer documentos relacionados aos anos de 1986/1988;

c) a empresa não possui nem possuiu máquinas ou pessoal para a realização dos serviços;



d) não foram apresentados: contrato de locação ou de sublocação de máquinas, equipamentos e mão-de-obra, utilizados para prestação dos serviços;

e) o objeto da empresa é cobertura de concorrências.

Como se constata, além de a Fiscalização, por não ter conseguido localizar sócio, dirigente ou qualquer outro responsável pela pessoa jurídica prestadora dos serviços, se valer de declarações prestadas por pessoa que se diz procurador de um suposto sócio da CICOM, ainda deixou de caracterizar pontos relevantes para análise dos fatos, tais como: desde quando o declarante passou a ser a pessoa incumbida de gerir o empreendimento? foram promovidas alterações quanto ao objeto da empresa CICOM nos últimos anos? Qual o vínculo do Sr. Constâncio com a CICOM? etc..

Por outro lado, a documentação exibida pela recorrente comprova que a CICOM foi contratada para execução dos serviços de sondagem à Percussão de conjuntos habitacionais, alguns de propriedade do Ministério da Aeronáutica. Não há qualquer notícia de que tais obras não teriam sido executadas pela recorrente.

Diante da fragilidade dos argumentos utilizados para glosa dos custos, tendo presente as provas apresentadas desde a fase de realização dos trabalhos de auditoria, entendo que a decisão recorrida merece reforma, no particular.

CV. COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

“ constata-se, portanto, que o “fornecimento” a que se referiu a impugnante, não se restringiu somente às cestas básicas. Além do mais, muito embora alegue que foram destinadas aos funcionários, não apresentou nenhuma documentação comprobatória de tal destinação, não há como levar em consideração as objeções apresentadas aos Termos de Diligência em fls. 57/58 ”

Com relação ao apurado através da Diligência cujo registro encontra-se nos Termos de fls. 58/57, não podem ser consideradas as informações obtidas vez que, pelos documentos de fls. 242/243 do “ Anexo 01” , a empresa estava localizada no Município de Contagem - MG, enquanto que o diligenciante, tendo por base pesquisa realizada no próprio cadastro da SRF, compareceu, 5 anos após, no Município de Ribeirão das Neves - MG.

A autoridade julgadora monocrática, fundada no argumento de que não foi apresentada documentação comprobatória de destinação dada às mercadorias, manteve a exigência do crédito tributário, conforme se vê às fls. 241. Tal fundamento, contudo, diverge daquele utilizado pelas autoridades lançadoras, qual seja, o de que a documentação foi considerada ideologicamente falsa em razão do fato consistente na apresentação de “duplicatas sem comprovante de quitação e ordem de compra da empresa Andrade Gutierrez S.A.”

Os documentos cujas as cópias encontram-se às fls. 243/246, nos dão conta de que em 15 de dezembro de 1989 a recorrente adquiriu 1.200 cestas básicas, sendo que 600 continham: 5 kg arroz, 2 kg feijão, 1 lata de sardinha, 1 extrato de 370 g, 2 latas de óleo, ½ kg talharim, ½ kg espaguete, 2 tabletes de sabão, 250g de café, 2 rolos de papel, além de 2 kg açúcar, adquiridos separadamente.

Tendo presente: o porte da recorrente, que conta com milhares de empregados em suas obras; o conteúdo de cada cesta básica e seu valor; a data na qual foi distribuída; e, ainda, a jurisprudência firmada por este Conselho, entendo que deva ser restabelecido o direito de dedução da parcela de NCZ\$ 139.200,00 como despesas operacionais.

MESTRE

“Com exceção dos documentos de fls. 367/458, os demais documentos correspondem àqueles com características semelhantes às apresentadas com relação às empresas anteriormente analisadas. Portanto, incapazes de fazer prova da efetividade da prestação daqueles serviços e dos respectivos pagamentos.”

Ao se analisarem esses novos documentos apresentados pela impugnante às fls. 367/458, em confronto com os depoimentos firmados pelo responsável por tal empresa às fls. 59 e 60, verifica-se que, em que pese o esforço da impugnante na tentativa de demonstrar a existência do maquinário alugado, muito embora trate-se de notas de aquisições de máquinas pela “locadora” nos anos de 1986 e 1987, não decorre daí que as mesmas constavam do seu ativo imobilizado em novembro /89, dezembro /89, outubro/90, novembro/90, abril/91, maio/91 e outubro /91 (datas referidas nas notas fiscais)

Analisando, ainda, o Termo de Diligência Fiscal de fls. 60, verifica-se que o representante da empresa informa que a empresa foi vendida em 1989 e que assinou como seu procurador até 1992, tendo prestado serviços à atuada em épocas passadas (por volta de 1988e1989). Essas declarações põem em xeque as alegações e os documentos apresentados pela atuada.”

Tal como ocorre nos itens precedentes, o trabalho elaborado pela Fiscalização se pautou pela superficialidade, não buscando, através de aprofundamento nas investigações, elementos que pudessem colocar dúvidas sobre a efetiva prestação dos serviços, cujas provas foram produzidas pela recorrente.

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS

De acordo com que consta do item 5 do citado “Termo”, a glosa dos valores apropriados como custos ou despesas operacionais decorrem:

a) as parcelas relacionadas nos Quadros 07 a 11 (fls. 80/85) se referem à não comprovação da efetiva prestação dos serviços; e

b) aquelas elencadas no Quadro 12 (fls. 86) dizem respeito a despesas consideradas não necessárias às atividades da recorrente.

Após invocar a orientação traçada através do PN CST Nº 32/81, a autoridade julgadora singular registra (fls. 244):

“Portanto a lei exige que as despesas sejam registradas na escrituração contábil, devendo ser devidamente identificadas, quer sob os aspectos formais (notas fiscais, recibos, etc) quer sob os aspectos intrínsecos (identificação da operação , efetividade da prestação do serviço)

Da análise da documentação apresentada pela empresa (fls. 01/678 do anexo 03 da impugnação), constata-se que uma parte relativa já constava dos autos desde sua formalização. Estes, conforme mencionado anteriormente, não conseguem comprovar a efetiva prestação e necessidade daqueles serviços para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

Já com relação aos elementos agregados, da mesma forma, não conseguem comprovar, de forma inquestionável, a efetividade da prestação daqueles serviços, nem tampouco a sua vinculação com a fonte produtora de rendimentos ”

Analisada a documentação acostada aos presentes autos, pode-se concluir que:

a) os gastos suportados com pagamentos pela prestação de serviços, tais como :terraplanagem, remoção de aterros, compactação, pavimentação, aluguel de equipamentos, apresentam as mesmas características que aqueles objeto de análise nos itens precedentes, cabendo aqui excluir da base de cálculo do tributo as parcelas correspondentes aos documentos de fls. fls. 274, 277, 278 2/79, 280, 285, 286, 287, 288, 302/304, 307/308, 319, 320, e 321, que representam os montantes de NCR\$ 585.779,57, Cr\$ 184.978.243,07 e Cr\$ 162.477.651,31, nos exercícios de 1990, 1991 e 1992, respectivamente;

b) os demais gastos merecem análise segundo as características individuais, tendo presente a natureza do dispêndio em cada caso concreto:

b.1) por descreverem de forma genérica e inadequada para os fins a que se propõe, os documentos de fls. 275, 281, 292/294, 305/306, 317/318, 328, e 439, não podem ser admitidos como prova da efetiva prestação dos serviços e, dessa forma, os correspondentes valores não devem considerados como despesas operacionais;

b.2) os documentos de fls. 330/331, 332/343, 349/351, 352/354, 355, 356/357, 358/359, 360, e 361/365, se referem a gastos com viagens, sendo certo que a Recorrente não comprovou que os mesmos tivessem qualquer relação com os negócios realizados durante o período a que se referem;

b.3) também não podem ser admitidos os gastos suportados em razão de eventos promovidos pela Recorrente, relacionados com a contratação de serviços de “buffet”, conforme documentos de fls. 344/348 e 430/434, por não guardarem qualquer relação como o empreendimento;

b.4) da mesma forma, os gastos representados pelos documentos de fls. 439, 440, 448 e 449, não serão admitidos como despesas operacionais;

b.5) por considerados comprovados, e tendo presente a documentação apresentada e a jurisprudência firmada por este Colegiado, entendo devam ser excluídas da base de cálculo as parcelas correspondentes aos documentos de fls. 276, 282, 283/284, 289/291, 295/296, 297, 298, 299/301, 309/310, 311, 312/315, 316, 325/327, 429, 435/436, 437/438, 441/442, 443, 444/447, 450/451, e 452; bem como os gastos com “brindes”, representados pelos documentos de fls. 366, 393, 394, 395, 397, 398, 401, 402, 403, 407 e 428;

GEOFINANCE

A decisão recorrida, tendo presente os argumentos expendidos pela pessoa jurídica atuada, na fase impugnativa, fez consignar:

“Com relação à assunção do prejuízo de CR\$ 5.880.937.500,00 (...) contabilizado pela atuada como despesa operacional, (... segundo consta os autos, adveio da cessão de direitos de título da dívida externa brasileira (“Must year Deposit Facility Agreement”) em 19/12/91, que havia sido adquirido, a termo, da empresa Geofinance Limited, 05/09/91.

O negócio, embora contratado em 05/09/91, não envolveu qualquer desembolso de recursos até a data de 19/12/91, quando a impugnante pagou a quantia de CR\$7.623.437.500,00 e, imediatamente, transferiu os direitos “adquiridos” para a empresa LIBRA TRADING, pelo valor correspondente a CR\$1.742.500.000,00

Verifica-se, em primeira análise, que o fato de a empresa alienar um direito de crédito por valor bastante inferior ao que adquiriu pouco meses antes, na verdade, trata-se de uma mera liberalidade da empresa. Assim o valor classificado como “desconto concedido” na contabilidade da defendente não se enquadra no conceito de despesa necessária ou exigida de forma usual e normal pela atividade da empresa.

.....
Assim, a despeito da legitimidade de tal ato praticado, não há como aceitar que conclusões decorrentes de uma “mera revisão sobre a conveniência do negócio”, por sinal, alheio à atividade da empresa, bem como decorrentes de “ponderações circunstanciais”, possam ensejar em redução do lucro da atividade da empresa sujeita à tributação pelo lucro real, em face do disposto no artigo 191 do RIR/80, anteriormente transcrito”.

As assertivas feitas pela autoridade “*a quo*” invadem o campo da denominada “Teoria do Ato Anormal de Gestão”, pela qual não é atribuição do fisco emitir qualquer juízo de valor a propósito da qualidade ou dos resultados da gestão financeira ou empresarial empregada pela empresa. Tal atribuição, por outro lado, compete aos sócios ou acionistas, os quais, em razão dos investimentos realizados, têm interesse nos resultados alcançados pelo empreendimento, e, de conseqüência, podem questionar os atos de gestão praticados pelos dirigentes.

Ao fisco, ainda que seu interesse também esteja voltado para o desempenho positivo do empreendimento, vez que quanto maior o lucro maior será o valor do tributo devido, é defeso questionar os denominados **atos de gestão**, principalmente quando não há como julgar se tais atos visam mais o interesse pessoal dos administradores que os do empreendimento.

O artigo 191 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980, que tem como matriz legal o artigo 47 da Lei nº 4.506, de 1964, define despesas operacionais como sendo aquelas:

“necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.”

A necessidade, segundo o mesmo dispositivo, diz respeito a despesas pagas ou simplesmente incorridas, desde que concorram “**para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa**”. Tal comando, como se constata, afasta de plano qualquer gasto cuja realização não se vincule à própria empresa, pois mesmo que por ela assumidas não podem ser apropriadas como despesas operacionais, por não necessárias.

No tocante à condição de usualidade ou normalidade, como já registrado por este Colegiado, o que se apresenta como relevante é a natureza ou o tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica, e não a freqüência com que tal gasto se apresenta dentro de certo período de tempo.



Deve ser registrado, por relevante, que a Fiscalização não colocou qualquer dúvida quanto à efetiva perda suportada pela recorrente, e a glosa resultou tão somente do fato de haver sido a mesma considerada como não necessária.

Com vistas a demonstrar a necessidade do gasto suportado, a contribuinte, ainda na fase impugnativa, após tecer breves considerações sobre o processo inflacionário pelo qual passava a economia nacional, aliada à estagnação da atividade econômica e política, com conseqüente reflexo no processo produtivo, além dos chamados planos de estabilização econômica, cujos fracassos são conhecidos, com reflexos sobre a atividade produtiva e inversão de capitais, a necessidade da busca de proteção contra tantos fatores adversos; a oportunidade de ganho no mercado financeiro, sustentou a contribuinte. (fls. 315/316):

“Obvio que, na busca de tais oportunidades a pessoa jurídica se defronta com a incerteza do futuro e, portanto, sujeita-se, como ocorre freqüentemente, e como ocorrem nas situações sob exame, a perdas, também normais e inerentes às inversões. Tais perdas, entretanto, são parte da atividade econômica e não comprometem o objetivo de lucro, finalidade precípua da empresa no regime capitalista que, para alcançá-lo, aplica recursos e enfrenta os riscos de mercado, onde se apresenta a oportunidade de ganho e onde for mais conveniente, não havendo impedimento legal a que assim o faça.

.....
A Impugnante que tem importante atuação no exterior, realiza transações no mercado internacional de ativos financeiros, a exemplo de inúmeras outras empresas, através de contratos específicos, apropriados aos fins colimados. Neste contexto, a Autuação adquiriu, da GEOFINANCE antes referida, lote de “ Multiyear Deposit Facilit Agreement” - MYDFA, para pagamento em momento posterior ao da celebração do contrato, pagamento este na importância de US\$ 17.437.500,00, dividida em duas parcelas, como consta dos autos.

Ante as mudanças conjunturais dentre estas incluídas não somente as que afetam diretamente o mercado financeiro como também as oportunidades que se obtêm com o decurso do tempo e que representam custo de oportunidade do agente econômico, caso deixe de aproveitá-las - a autuada reviu a conveniência da operação de aquisição dos MYDFA e, ponderadas as circunstâncias, concluiu ser melhor aos interesses da empresa, como forma de evitar perda maior, alienar seu direito a terceiro que, por sua vez, assumiu o compromisso de pagar a segunda parcela.

.....
Desnecessário discorrer sobre a intensa frequência com que tais operações são levadas a efeito bastando, para tanto, lançar os olhos sobre o dinamismo do mercado financeiro nacional e os volumes nele transacionados. Também desnecessário discorrer sobre a multiplicidade de meios, representados pelos diferentes mercados e formas de negociação, resultado de constante aperfeiçoamento e sofisticação das operações da espécie, de que se valem os agentes econômicos para realizar inversões financeiras e em títulos e valores mobiliários. Assim, plenamente legítima a operação, há que se considerar se haveria alguma referência na lei que impediria o registro regular de seu resultado na apuração do lucro real. Salvo situações expressamente previstas em lei, e às quais a impugnante se reportará no tópico seguinte, e que aproveitam, também, à

glosa presente, inexistente qualquer entrave, da parte da legislação do imposto de renda, para impedir, ou limitar, o lançamento dos resultados das operações financeiras na composição do lucro real. ”

De fato. A diversificação dos investimentos é a tônica nas empresas de grande porte, principalmente quando considerados os ambientes nos quais exercem suas atividades, palmilhados por indecisões, incertezas, instabilidade política e econômica, dentro de contexto onde os ganhos podem surgir na razão direta do grau de risco que venha a correr o investidor.

Não há como negar que o negócio jurídico realizado pela recorrente, ao par de ser de alto risco, se apresenta dentro do padrão de normalidade exigido pela legislação de regência.

Assim como alcançou prejuízo ou perda no investimento, poderia ter obtido resultado positivo, tudo dependia do comportamento dos fatores que afetam o mercado.

Por outro lado, como ressaltado pela recorrente, a avaliação feita na oportunidade mostrou que, segundo o poder que tem os administradores de bem gerir o empreendimento, a perda alcançada seria maior se investisse naquela modalidade de investimento, e que o redirecionamento ou remanejamento dos recursos para outra área, além de não só minimizar o prejuízo, poderia proporcionar ganhos no futuro.

MULTA COMPENSATÓRIA

Tal como ocorreu na hipótese analisada no item precedente, a decisão recorrida confirmou a glosa da denominada multa compensatória, em razão de a empresa haver deixado:

“...de comprovar a real necessidade de tal reembolso para o atingimento dos objetivos sociais da empresa ”

O compromisso firmado pela recorrente com a empresa SILEX TRADING S.A., previa “exclusividade recíproca por um período mínimo de 180 dias (...) independentemente de ser este prazo estendido sucessivas vezes ou venha a licitação a ser cancelada, quando cessa a validade do presente acordo”

Aqui também a autoridade julgadora monocrática deixa evidente invasão na seara da “Teoria da Ato Anormal de Gestão”, anteriormente mencionado, quando afirma:

“Verifica-se que as mesmas razões apresentadas quanto ao ato praticado anteriormente, voltam a se repetir com relação ao presente caso, ou seja: “revisou os termos do memorando de entendimento e reputou melhor a seus interesses não renovar o contrato de exclusividade de prestação de serviços...”.

“Inadmissível, portanto, que tal atitude, desacompanhada de prova documental das circunstâncias alegadas, venha a influenciar na determinação do lucro real da empresa”

A documentação acostada aos presentes autos nos dá conta de que, em 25 de novembro de 1990, a recorrente formalizou com SILEX CONSULTORIA FINANCEIRA E PARTICIPAÇÕES LTDA. e SILEX TRADING S.A, compromisso com cláusula de exclusividade, para prestação dos serviços elencados nas cláusulas 1 e 2, serviços esses que seriam remunerados:

“5.1. Pagamento à CONSULTORIA de um ‘retainer fee’ no valor de CR\$ 9.930.350,22 (...)

5.2. Um ‘Success fee’ igual a 1% (um por cento) do valor do financiamento oferecido pela SILEX e aceito pela IWPC, para ser pago à TRADING em até 10 dias do recebimento pela AG da parcela referente ao pagamento inicial do contrato de construção.

.....
5.5. O ‘success fee’ mencionado no item 5.2 acima só será devido se o contrato assinado com a AG incluir esquema financeiro proposto pela SILEX ou proveniente de financiados por ela apresentados, mesmo que posteriormente seja adotado esquema alternativo desenvolvido internamente pela AG. Nada será devido pela AG caso o contrato para execução das obras contemple esquema financeiro alternativo por ela inteiramente desenvolvido”.

Como se constata, a menos que a recorrente se valesse de esquema por ela desenvolvido para obtenção de recursos com vistas ao atendimento de um dos requisitos necessários à sua participação na licitação promovida pelo Governo do Irã para construção da Hidrelétrica KARUN III, qual seja:

“... a empresa/consórcio, deverá apresentar um financiamento para a parcela a ser despendida em moeda forte, juntamente com sua proposta técnica/comercial;”

É certo que o valor do financiamento a ser obtido estava estimado em 280 milhões de dólares, o que confirma a assertiva feita pela recorrente no sentido de que, se mantidas as condições acordadas com a SILEX, teria que desembolsar aproximadamente 2,8 milhões de dólares, a título de remuneração pelos serviços prestados.

Ao admitir fosse considerado desfeito o acordo anteriormente firmado, a SILEX registra que:

Processo nº. :10680.012.138/96-91
Acórdão nº. :101-91.732

“... desenvolveu e forneceu a essa empresa um esquema de financiamento viável para apresentação da proposta de V.SA.s na concorrência da KARUN III - IRÃ, que resultou na virtual contratação da AG pelas autoridades iranianas”

Ressalte-se que, a propósito, a Fiscalização sequer colocou em dúvida a efetiva prestação dos serviços, até porque admitiu a apropriação do valor pago a título de ‘retainer fee’, apenas e tão somente considerou não necessários os gastos suportados com a rescisão do acordo e conseqüente pagamento da indenização.

Por tudo quanto restou desenvolvido nos itens precedentes, e tendo presente as provas apresentadas desde a execução dos trabalhos de auditoria, entendo que a decisão recorrida merece reforma.

SANTA ELINA

Está explicitamente reconhecido pela decisão recorrida que os contratos firmados entre a recorrente e as empresas Mineração Santa Elina Indústria e Comércio Ltda. e Santa Elina Participações e Administração Ltda., para aquisição de ouro, ativo financeiro, na hipótese de rescisão impõem às partes contratantes penalidades equivalentes a 3% do valor final da operação.

Mantendo a mesma linha de entendimento manifestado em itens anteriores, a autoridade julgadora singular consignou às fls. 244:

“Entretanto, mais uma vez a impugnante, além de se limitar a dissertar a respeito da conveniência da rescisão sem prestar provas documentais para tal, não consegue convencer, quer por suas alegações, quer pela documentação apresentada, que trata-se de desembolso inerente à atividade explorada”.

Aqui também, pelas razões já expostas, entendo caber razão à recorrente.

HARAS

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal e a decisão da autoridade julgadora de primeiro grau, a glosa dos valores apropriados em razão do contrato de locação se deu por:



Processo nº. :10680.012.138/96-91

Acórdão nº. :101-91.732

‘... considerados indedutíveis pelo fato de ter sido constatado que o referido imóvel destina-se para uso residencial de funcionário da empresa, sua família e convidados, conforme estipulado a cláusula quarta ...’.

e o lançamento restou mantido em consequência de que a recorrente:

“ .não conseguiu juntar aos autos provas de que, apesar da ‘finalidade residencial da pessoa nomeada’ por tal cláusula contratual, o referido imóvel destinou-se exclusivamente ao atendimento das necessidades para a realização das operações exigidas pela empresa”

Seja pelo fato de o imóvel ter sido utilizado como residência de empregado, seja em razão de sua utilização estar vinculada à realização de eventos patrocinados pela recorrente, o certo é que não há como produzir a prova de utilização, com exclusividade, de forma a atender às “necessidades a realização das operações exigidas pela empresa.”

O que cabia à recorrente comprovar está de fato comprovado nos autos. Eventuais desvios de finalidade, se existentes, deveriam ser objeto de investigação de forma a descaracterizar o objeto do contrato, isto é, com vistas a demonstrar que o imóvel restou utilizado para fins particular.

A decisão recorrida, pelo exposto, merece ser reformada.

IMOBILIZADOS

Ao contrário do sustentado pela recorrente, os documentos exibidos comprovam que os gastos por ele suportados se relacionam com bens que, por sua natureza, deveria ter sido ativados, para futura depreciação ou amortização.

Por outro lado, entendo que também não procede o fundamento utilizado pela autoridade “a quo”, no sentido de que:

“Com relação à solicitação de que se deva considerar as depreciações ou amortizações que estes bens estariam sujeitos, não merece acolhida em face de além das decisões proferidas pelo Primeiro Conselho de Contribuintes não constituírem normas complementares da legislação tributária, conforme disposto no Parecer Normativo CST nº 390/71 e os procedimentos de fiscalização não se sujeitam à reconstituição da contabilidade da autuada”.



É certo que as decisões do Colendo Primeiro Conselho de Contribuintes não estão contempladas dentre as normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, principalmente porque, nos termos do inciso II do art. 100 do CTN, inexistente lei que lhe atribua eficácia normativa.

No entanto, também não é menos verdadeiro que algumas autoridades administrativas, conhecedoras que são da jurisprudência firmada por este Colegiado, conscientes de que tanto o Poder Legislativo quanto o Poder Judiciário, não raro se valem dessa mesma jurisprudência para tanto aprimorar a legislação tributária (Legislativo), quanto para dar novo rumo às soluções de casos submetidos à sua jurisdição (Judiciário), insistam em não acatar o entendimento firmado por este Tribunal Administrativo, comportamento esse que não só retarda a solução dos casos que lhes são afetos, como também, impõem à administração pesado ônus em decorrência do custo suportado para promover o andamento dos processos até solução em última instância.

Vale ressaltar, ainda, que o pleiteado pela recorrente não constitui uma faculdade, mas sim um dever, uma obrigação que a Fazenda tem de reconhecer o seu direito de deduzir os valores correspondentes às cotas de depreciação ou das parcelas de amortização, vez que a própria Fiscalização é quem está promovendo, de ofício, a reclassificação do valor apropriado para o imobilizado, o que não pode ser promovido sem as deduções que o ordenamento jurídico permite. Por outro lado, em assim agindo, não estará a Fiscalização restituindo a contabilidade da autuada, segundo a conotação que lhe foi empregada. Ao revés está sim promovendo os ajustes que devem ser promovidos, com vistas a exigir, do sujeito passivo, o tributo devido. Nem mais nem menos.

Diante do exposto, entendo deva ser reconhecido o direito de a recorrente deduzir, como despesas operacionais, valores correspondentes às depreciações e amortizações, conforme o caso.

PERDAS NA REALIZAÇÃO DE INVESTIMENTOS

Ao contrário do afirmado pela decisão recorrida, analisados os documentos trazidos à colação, em confronto com os lançamentos contábeis que deles resultam, fácil é concluir que as provisões para perdas prováveis na realização de investimentos restaram oferecidas à tributação, mediante adição ao lucro líquido apurado em cada um dos períodos-base.

Por se tratar de matéria fática, e tendo em vista os comprovantes apresentados, não há como prevalecer a decisão da autoridade julgadora monocrática, no particular.



LEASING

A questão dos gastos suportados em razão de contratos de Arrendamento Mercantil, do qual conste valor residual ínfimo, já foi por demais debatida no âmbito deste Conselho, cabendo aqui invocar, dentre outras as decisões desta Câmara, prolatadas através dos Acórdãos de números: 101-89.438, de 27/02/96, 101-89.931, de 09/7/96, 101-91.201, de 08/7/97, 101-91.387, de 17/9/97 e 101-91.472, de 15/10/97, constando da ementa dos dois primeiros arestos:

“II - CONTRAPRESTAÇÕES DO ARRENDAMENTO MERCANTIL. VALOR RESIDUAL ÍNFIMO. 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.”

IRPJ - ARRENDAMENTO MERCANTIL - Os contratos de arrendamento mercantil, com prazo de vigência menor que a vida útil do bem arrendado ou valor residual ínfimo, por si só, não descaracteriza o contrato de “leasing” desde que observadas as demais regras estabelecidas pelo Banco Central do Brasil.”

Firme na jurisprudência deste Colegiado, entendo que a decisão recorrida, no particular, merece reforma.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS

O lançamento está fundado nas disposições dos Decretos-lei nº 2.445 e nº 2.449, ambos de 1988, os quais foram declarados inconstitucionais pelo Pretório Excelso. Assim não pode subsistir a exigência tributária.

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL

Como reconhecido pela própria recorrente, a exigência da Contribuição para o Finsocial 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.

Deve ser consignado, por relevante, que foi declarada a inconstitucionalidade do artigo 9º da Lei nº 7.689, de 1988, conforme decisão do Pleno do Colendo Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE nº 150764-1/PE, sendo certo que permaneceram em vigor as normas contidas no Decreto-lei nº 1.940, de 1982, até o advento da Lei Complementar nº 70, de 1991. A contribuição para o FINSOCIAL deve ser calculada à alíquota de 0,5% (cinco décimos por cento). O que exceder a este limite será excluído da exigência.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

A decisão recorrida exonerou o sujeito passivo da obrigação de recolher o Imposto de Renda na Fonte, exigido com fundamento no artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065, de 1983.

Restou litigado, portanto a exigência formulada com base no artigo 35 da Lei nº 7713, de 1988.

O Colendo Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 172058-1/SC, firmou entendimento consubstanciado o Aresto cuja ementa tem esta redação:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO - ATO NORMATIVO DECLARADO INCONSTITUCIONAL - LIMITES. Alicerçado o extraordinário na alínea b do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, a atuação do Supremo Tribunal Federal faz-se na extensão do provimento judicial atacado. Os limites da lide não a balizam, no que verificada declaração de inconstitucionalidade que os excederam. Alcance da atividade precípua do Supremo Tribunal Federal - de guarda maior da Carta Política da República.

TRIBUTO - RELAÇÃO JURÍDICA ESTADO/CONTRIBUINTE - PEDRA DE TOQUE. No embate diário Estado /contribuinte, a Carta Política da República exsurge com insuplantável valia, no que, em prol do segundo, impõe parâmetros a serem respeitados pelo primeiro. Dentre as garantias constitucionais explícitas, e a constatação não exclui o reconhecimento de outras decorrentes do próprio sistema adotado, exsurge a de que somente à lei complementar cabe “a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes: - alínea “a” do inciso III do artigo 146 do Diploma Maior de 1988.

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - SÓCIO COTISTA. A norma insculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica

imediate, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior.

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - ACIONISTA. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade "desconto na fonte", relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76.

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, mostrando-se harmônico, no particular, com a Constituição Federal. Apurado o lucro líquido da empresa, a destinação fica ao sabor de manifestação de vontade única, ou seja, do titular, fato a demonstrar a disponibilidade jurídica. Situação fática a conduzir à pertinência do princípio da despersonalização.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - CONHECIMENTO - JULGAMENTO DA CAUSA. A observância da jurisprudência sedimentada no sentido de que o Supremo Tribunal Federal, conhecendo do recurso extraordinário, julgará a causa aplicando o direito à espécie (verbete nº 456 da Súmula), pressupõe decisão formalizada, a respeito, na instância de origem, uma vez restringida a pecha a uma das normas nele insertas ou a um enfoque determinado, impõe-se a baixa dos autos para que, na origem, seja julgada a lide com apreciação das peculiaridades. Inteligência da ordem constitucional, no que homenageante do devido processo legal, avesso, a mais não poder, às soluções que, embora práticas, resultam no desprezo à organicidade do Direito."

Não pode prosperar, portanto, a exigência do Imposto de Renda na Fontes, tendo em vista a jurisprudência deste Conselho, respaldada por decisões do Colendo Supremo Tribunal Federal.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Entendo fundados os argumentos expendidos pela Recorrente, no sentido de que:

"... as normas que regem a determinação da Contribuição Social não se confundem com aquelas aplicáveis ao imposto de renda da pessoa jurídica. De fato, cada qual desses tributos tem uma base de cálculo e alíquota próprias. Logo, não pode prevalecer a pretensão dos autuantes de utilizar a base de cálculo do IRPJ (lucro real, portanto) para sobre ela fazer incidir a CSSL, até porque isto configuraria a instituição de uma nova base de cálculo para esta contribuição. Ou

seja, a autoridade lançadora estaria assumindo a condição de legislador para criar nova hipótese de base de cálculo diferente daquela prevista na lei específica.”

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a meu juízo, não pode incidir sobre os valores glosados no caso sob exame.

AGRAVAMENTO DE PENALIDADE

Sustenta a Recorrente que quando da edição da Lei nº 8.218, de 1991 (29/8/91), ainda não havia ocorrido o fato gerador do tributo, o que afastaria a aplicação de qualquer penalidade prevista na citada norma legal.

A imposição de penalidade mais gravosa não está sujeita ao princípio da anterioridade e nem afronta, no caso, o princípio da irretroatividade, já que não está a alcançar fatos concretamente acontecidos antes de sua vigência.

ENCARGOS DA TAXA REFERENCIAL DIÁRIA

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 8.2118, de 1991.

Além dos fundamentos expostos 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 101-85.851, 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.



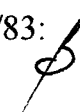
A lei, para ser aplicada a casos concretos, deve ser interpretada. Tal interpretação, no entanto, não pode ser feita de forma literal, direta, mas sistematicamente, tendo em conta os princípios gerais de direito e outras normas que norteiam ou formam o arcabouço de nosso Sistema Jurídico. Assim, tendo presente a Lei ° 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.

.....

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:

a) excluir da tributação as parcelas de NCZ\$ 27.695.592,05, Cr\$ 1.902.804.495,21 e Cr\$ 11.969.705.723,18, nos exercícios de 1990, 1991 e 1992, respectivamente;

b) reconhecer o direito de a dedução dos encargos de depreciação ou amortização, conforme o caso;

c) reconhecer a denúncia como espontânea, e afastar, de consequência, a penalidade aplicada sobre o tributo recolhido, correspondente ao ano-base de 1992;

d) considerar insubsistente os lançamentos correspondentes à contribuição para o PIS e ao Imposto de Renda na Fonte;

Processo nº. :10680.012.138/96-91
Acórdão nº. :101-91.732

e) ajustar a exigência da contribuição para o FINSOCIAL, ao que restou decidido neste processo sobre o IRPJ,

f) excluir os encargos da T.R.D. no período de fevereiro a julho de 1991;

Brasília-DF, 06 de janeiro de 1998.


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.