



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Recurso nº : 120.737
Matéria : IRPJ e OUTROS - EXERCÍCIOS FINANCEIROS DE 1991 e 1992
Recorrente : LOCALIZA LTDA. ATUAL LOCALIZA RENT A CAR S/A.
Recorrida : DRJ.em BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 15 de agosto de 2000
Acórdão nº : 103-20.355

INVESTIMENTOS EM INFORMÁTICA - INCENTIVO - EFEITOS TRIBUTÁRIOS NO ADQUIRENTE - O benefício fiscal previsto no art. 13 da Lei 7.232/84 é incentivo volvido diretamente ao adquirente do programa e a sua doação a terceiros não é condição precípua de sua fruição.

INVESTIMENTOS EM INFORMÁTICA - DEDUTIBILIDADE DO CUSTO DE AQUISIÇÃO DO SOFTWARE - O investimento exacerbado na aquisição de software demanda avaliação específica do Fisco em contrário e não simples alegações. O custo de aquisição é despesa dedutível, e indemonstrada a emissão de nota fiscal de favor ou exacerbada descabe a glosa a despesa.

AGRAVAMENTO DA PENALIDADE - MULTA MAJORADA - A incidência da multa majorada demanda necessariamente a demonstração do dolo específico, sob pena de comprometer integralmente a acusação versando a aquisição repousando em notas fiscais dadas como inidôneas.

VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS - CISÃO PARCIAL - As contas integrantes do patrimônio líquido geram correção monetária devedora e o seu deslocamento - parcial ou integral - a teor da dívida com terceiros em face de co-participação societária não discrepa dos resultados advindos dos fatos permutativos patrimoniais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LOCALIZA LTDA., ATUAL LOCALIZA RENT A CAR S/A.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencidos o Conselheiro Neicyr de Almeida (Relator) que em relação aos itens 04 e 13 do auto de infração (verbas relativas a incentivo à informática) proveu a menor, apenas reduzindo a multa de lançamento *ex officio* de 150% (cento e cinquenta por cento) para 75%

120.737/MSR*27/11/00

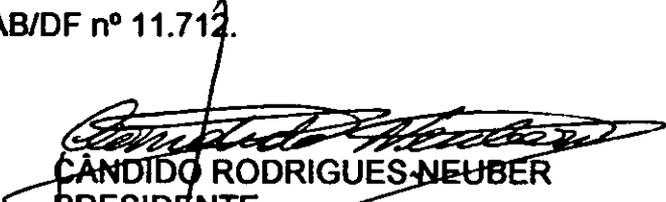


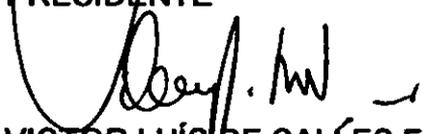


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

(setenta e cinco por cento) e excluindo da base de cálculo do IRPJ do período-base de 1990 a importância de Cr\$ 31.206.069,81 e o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber que negou provimento quanto à verba de Cr\$ 573.001.000,00 no período-base de 1991 (2º semestre), item 09 do auto de infração, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Victor Luís de Salles Freire. Apresentará declaração de voto o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber. A recorrente foi defendida pelo Dr. Márcio Herley Trigo de Loureiro, inscrição OAB/DF nº 11.712.


CÂNDIDO RODRIGUES-NEUBER
PRESIDENTE


VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 08 DEZ 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA (Suplente Convocada), ANDRÉ LUIZ FRANCO DE AGUIAR, SILVIO GOMES CARDOZO e LÚCIA ROSA SILVA SANTOS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

Recurso n.º : 120.737
Recorrente : LOCALIZA LTDA. ATUAL LOCALIZA RENT A CAR S/A.

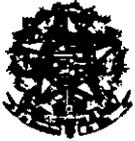
RELATÓRIO

LOCALIZA LTDA., ATUAL LOCALIZA RENT A CAR S/A., empresa identificada nos autos deste processo recorre a este Colegiado da decisão proferida pela autoridade monocrática que provera, parcialmente, o seu feito impugnatório de fls. 146/189, instruído com os documentos de fls. 190/318.

Como matéria litigiosa remanescem os seguintes títulos, constantes do Auto de Infração IRPJ, de fls. 03/41:

| INFRAÇÃO | ITENS | | | | VALORES EM Cr\$ | | | OBSERVAÇÕES |
|--|-------|---------|---------|--------|-----------------|----------------|----------------|---|
| | A.I. | Fls. | TVF | Fls. | ANOS-BASE | | | |
| | | | | | 1990 | 1991 | | |
| | | 1ª sem. | 2ª sem. | | | | | |
| I - Comprovação indevida de incentivos fiscais na área de informática - glosa de despesa | 04 | 05/06 | 6 | 99/106 | 343.266.766,00 | — | — | Multa qualificada Fls. 189/204 do anexo VI |
| II - Glosa de variações monetárias passivas de mútuo em face de cisão parcial | 09 | 08 | 3 | 91/83 | — | — | 573.001.000,00 | Fls. 11 a 31 do anexo VI |
| III - Glosa de variação monetária passiva em função da infração em "I" | 10 | 08 | 6 | 99/100 | 10.730.834,00 | 120.292.418,52 | — | Multa qualificada Fls. 189 a 204 do anexo VI |
| IV - Ajustes do lucro líquido - exclusão indevida do lucro real referente ao item "I" | 13 | 11 | 6 | 99/106 | 343.266.766,00 | | | Multa qualificada Fls. 20 do anexo I |

Os enquadramentos legais constam, respectivamente, de fls. 06, 08 e 11 dos presentes autos.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

**CONTRIBUIÇÃO AO PIS/FATURAMENTO
CONTRIBUIÇÃO AO FINSOCIAL/FATURAMENTO**

Exigências tributárias não-decorrentes de imposições litigiosas – aqui não será objeto de apreciação. No que se refere ao PIS/Faturamento, já exonerada integralmente pela autoridade de primeiro grau.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Remanesce como matéria litigiosa (fls. 55) apenas a verba decorrente do item 9 (nove) do Auto de Infração e 3 (três) do Termo de Verificação Fiscal, no montante de CR\$ 573.001.000,00, a teor de glosa de variação monetária passiva de mútuo em face de cisão parcial. Enquadramento legal: art. 35 da Lei n.º 7.713/88.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.

Auto de Infração decorrente da exigência principal, constante de fls.61/74. Abarca as exigências elencadas no auto matriz sob os n.º 4, 9 e 10 correlacionadas com os itens 3 e 6 do Termo de Verificação Fiscal. Enquadramento legal: art. 2º, e seus parágrafos da Lei n.º 7.689/88 e arts. 38 e 39 da Lei n.º 8.541/92.

Cientificada da exigência, em 10.08.1995, manifesta-se irresignada, interpondo a sua impugnação em 11.09.1995.

Em síntese são essas as razões de defesa extraídas da peça decisória de primeiro grau:

120.737/MSR*13/09/00



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

**Preliminarmente, argüi a nulidade do Auto de Infração em face do disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, insurgindo-se contra a aplicação da TRD acumulada no período compreendido entre fevereiro a dezembro de 1991, em consonância com a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em Ação Direta de Inconstitucionalidade das leis (ADIN n.º 493-0-DF e na ação mandatal n.º 94.0022691-8, ajuizada perante o Juízo da 3ª Vara Federal de Belo Horizonte - MG (fl. 294/299). Acrescenta que a postura fiscal, contrariando o entendimento consolidado acerca do uso indevido da TRD, atenta rumbadamente contra o princípio da moralidade pública insculpido no art. 37 da Carta Magna, devendo o ato administrativo (art. 142 do CTN) obedecer, tanto a lei jurídica, como à lei ética da própria instituição, sob pena de incorrer em responsabilidade penal tipificada no § 1º do art. 316 do Código Penal.*

Ainda em preliminar, alega que o auto de infração em questão incorreu também em vício no que diz respeito ao elemento quantitativo do fato gerador da Contribuição Social, do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e do Imposto Retido na Fonte sobre o Lucro Líquido, restando prejudicando o ato administrativo.

Segundo seu entendimento, o princípio fiscal que norteia a dedutibilidade dos tributos resguarda o direito do contribuinte de deduzi-los à época da ocorrência dos fatos geradores, independentemente de terem sido apurados em procedimento espontâneo ou de ofício. Nesta linha, continua, o PIS/Faturamento e o Finsocial/Faturamento, decorrentes desta autuação, devem, obrigatoriamente, reduzir as bases tributáveis da CSL, do IRPJ e do ILL, conforme orientações constantes do MAJUR. O mesmo ocorre quanto à base de cálculo do ILL da qual deverão ser deduzidas as parcelas relativas à CSL e IRPJ.

Fundamentando seu entendimento, cita os Acórdãos n.º 101-87.149/95 e 101-85786/95 (cópia às fls. 301/312), e a decisão de que trata Súmula 473 do Egrégio Supremo Tribunal Federal. Demonstra os efeitos que o presente ato administrativo trouxe para o caso em tela nos períodos-base encerrados em dezembro de 1990 e 30 de junho de 1991, alegando a repercussão desses efeitos nos cálculos efetuados pela fiscalização para os períodos-base subseqüentes (1992 e 1993), o que, segundo seu entendimento, fica configurada outra causa de nulidade do lançamento.

Quanto às questões de mérito a autuada contesta, inicialmente, o lançamento relativo à omissão de receita operacional caracterizada pela existência de passivo fictício apurado nos balanços encerrados em 31/12/90 e 30/06/91 (item 1 do auto de infração), assinalando para uma possível existência de erro de escrituração contábil. Cita o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

entendimento firmado pelo Primeiro Conselho de Contribuintes e decisão do antigo Tribunal Federal de Recursos, bem como transcreve texto extraído de obra do jurista Antônio da Silva Cabral, como fundamento para realização de novas diligências em face de os exames necessários para tal terem sido imensamente dificultados pelo fato de não possuir controles internos suficientes e sistema informatizado eficaz à época.

Em seguida, contesta o lançamento relativo à glosa dos valores deduzidos a título de despesas com multas provenientes de infrações às normas do trânsito (item 7 do Auto de Infração) sob a argumentação de que estas não foram tratadas de forma expressa pelo RIR/80, cujo § 4º do artigo 225 trata das multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações que não resultem falta ou insuficiência de pagamento do tributo.

Assim, conclui, a questão da dedutibilidade de multas por infrações não-fiscais tem sido tratada principalmente por decisões jurisprudenciais. Segundo a defendente, o entendimento que se impõe como o mais coerente e sensato é o de que a dedutibilidade das multas de natureza não-fiscal é tema que deve inserir-se no quadro dos princípios gerais aplicáveis à legislação do imposto de renda. Destarte, a dedutibilidade de tais despesas sujeita-se, como de resto todas as outras, ao princípio de que somente são dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa (Acórdãos n.º 105-5313/91 e 105-0136/83 do 1º CC).

Alega, no que diz respeito à ususalidade e normalidade de infrações de trânsito, que a sua atividade é colocada em posição "sui generis" perante os outros ramos de negócio, pois como empresa operadora do ramo de locação de veículos envolve necessariamente a possibilidade ou o risco de os milhares de clientes que circulam ao volante dos veículos cometerem infrações contra o Código Nacional de Trânsito.

Argumenta que, devido a natureza de seu ramo de atividade ser distinta das demais, não se cabe tomar por empréstimo disposições de acórdãos que negaram tal dedutibilidade para empresa do ramo industrial ou comercial, e vertê-las para o caso em questão, pois aqui os requisitos da ususalidade e normalidade se fazem presente.

Sob o título de "Horas voadas pela Locair Táxi Aéreo Ltda", o impugnante contesta o lançamento constante do item 5 do Auto de Infração, afirmando que como possui filiais espalhadas por todo o território nacional, seus diretores necessitam acompanhar constantemente o andamento das operações em tais localidades. Para isto adotou-se a utilização de aeronaves da Locair colocadas à sua



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

disposição, tendo em vista às facilidades operacionais e à menor onerosidade em relação aos vôos comerciais.

Em relação aos pagamentos feitos à Locair, alega que os relatórios de vôo, preenchidos pela tripulação da aeronave e enviados ao DAC, comprovam que os passageiros dos vôos eram diretores e funcionários da Localiza Ltda. em trânsito entre Belo Horizonte e outras cidades do território nacional, principalmente São Paulo e Rio de Janeiro, onde a Localiza possui suas maiores filiais (documentos anexo às fls. 212/224). Apresenta, ainda, as faturas anexas às fls. 204/206 como comprovante dos lançamentos efetuados nos itens "d" e "e", pag. 9 do Termo de Verificação.

Quanto ao lançamento relativo à glosa de despesas de propaganda (item 2 do Auto de Infração), alega que tais despesas tiveram por objetivo a divulgação do nome e da imagem da LOCALIZA através do patrocínio a eventos culturais diversos, não havendo como considerá-las como "mera liberalidade da empresa".

Fundamentando seu entendimento, cita o Parecer Normativo CST n.º 236/74, donde conclui que estas despesas são efetuadas em troca de ter seu nome divulgado mediante diversos veículos propagandísticos, seja pela menção ao nome da empresa antes do início dos espetáculos teatrais, seja pela afixação de placas de placas e cartazes publicitários nos locais dos eventos.

Afirma que a fiscalização não tem razão quando questiona o fato de os pagamentos não terem sido efetuados diretamente à empresa de propaganda, tendo em vista o disposto nos incisos IV e I e § 2º do art. 247 do RIR/80, sendo que consta deste último o único requisito adicional ressaltado pela legislação, ou seja, de que as empresas beneficiárias dos pagamentos estejam registradas no CGC e mantenham escrita regular e, pelo que consta dos autos, não foi e nem pode ser questionado.

Ressalta, por fim, que, com relação a estes gastos, não se pretende, nem se computou qualquer benefício fiscal no âmbito das operações de caráter cultural e artístico, mas nem por isso a dedutibilidade dos mesmos fica prejudicada.

O lançamento constante do item 8 do Auto de Infração (Omissão de Receitas Financeiras) é também contestado pela contribuinte sob o argumento de que, conforme já havia informado à fiscalização em resposta à Intimação n.º 13, a Açominas saldou o débito junto à LOCALIZA em 31/12/91, através de dação em pagamento de um imóvel situado no município de Ouro Branco/MG.

Ao admitir que como o valor de tal imóvel, avençado no instrumento de dação em pagamento, corresponde aos encargos financeiros



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

devidos pela Açominas à conta de ativo em contrapartida à conta de receitas financeiras.

Entretanto, ressalta que deste fato contábil não há qualquer efeito tributário que se projete para os períodos subseqüentes, conforme pretende a fiscalização, através da imposição contida no item 12 do Auto de Infração.

Afirma que a fiscalização equivocou-se completamente ao trazer à tona os efeitos da correção monetária da Reserva Oculta (Patrimônio Líquido), tendo em vista que este efeito é muito mais abrangente, ou seja, não gera qualquer efeito fiscal nos períodos subseqüentes.

No que tange ao lançamento constante do item 4 do auto de infração, cita o art. 32 da Lei n.º 7.646/87 e o Ato Declaratório Normativo CST n.º 49/88, e confirma que em 27/12/90 adquiriu programas de computador, conforme comprovam os contratos firmados com duas empresas, com a finalidade de serem doados à instituições de ensino do país. Em face do atraso na entrega das estações de trabalhos "hardwares", a doação do material só veio a acontecer em 1995, quando as empresas vendedoras finalmente entregaram o material ainda faltante, época em que, afirma o defendente, já havia expirado o prazo de validade dos comunicados SEI/SEINF.

Entretanto, pondera, a conclusão a que se chegou a fiscalização tem por premissa um entendimento equivocado acerca da expressão "primeiro usuário", contida no art. 32 da Lei n.º 7.646/97, cujo conteúdo foi expressamente definido pelo art. 5º do Decreto n.º 96.036/87, ou seja, tendo a LOCALIZA adquirido o programa diretamente daquele que o desenvolveu, não cabe cassar à impugnante os direitos de usufruir do referido benefício fiscal pelo fato de não haver utilizado em seu processo produtivo os programas, pois esta determinação não tem respaldo legal.

Afirma também que os agentes fiscais acabaram por transbordar o poder que a lei lhes concede ao glosarem o benefício dos incentivos fiscais instituídos pela Lei n.º 7.646/87, sob o fundamento de que toda a operação foi apoiada em notas fiscais e em contratos de fornecimento dos programas e equipamentos que comprovadamente apresentam veementes indícios de falsidade ideológica.

A esse respeito, além das correspondências emitidas e recebidas pela Localiza, que dão conta do manifesto interesse das Universidades consultadas em operarem com tais "softwares" alega que o primeiro ato de prova da boa fé da ora impugnante repousa no fato dela ter adquirido os programas de computação só após a aprovação por aqueles que entendem de informática.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

Após tecer comentário a respeito do motivo que o levou a celebrar os contratos com as empresas TARG e a FBFUSCOJR, cuja confiança repousava no atestado de idoneidade fornecido pela SEI, afirma que a possível inidoneidade empresarial não diz respeito à parte contratante (LOCALIZA) dotada de boa fé.

A interpretação do artigo 973 do Código Civil o leva a concluir que o documento emitido pelo BFC Banco S/A, exteriorizando a quitação de Cr\$ 148.888.674,00, é incontestável e insuprível.

Ao juntar à fl. 289 correspondência endereçada ao Banco Bamerindus, o contribuinte, lamenta não ter tido tempo hábil para, nesta fase, obter o documento que acredita exaurir o fato trazido à baila pela fiscalização, indagando, logo após, o fato de, à luz do Direito Penal, ser impossível imputar-lhe a prática do crime de falso, se os objetos do contrato (programas) existem, estavam em seu poder, foram apresentados e submetidos a exame pela fiscalização e, finalmente, cumpriram seu destino (doação aos estabelecimentos de ensino superior).

Em outra vertente, continua, ter doado os bens adquiridos em 24/05/94 não tem o condão de invalidar o benefício fiscal tido pela Localiza, pois desde o momento de constituição do contrato pertinente travou-se uma incansável luta para a prevalência do último princípio do direito dos contratos: o princípio da força obrigatória.

Finalizando, nesta parte, a impugnante afirma que se o Órgão Público atestou a idoneidade de uma pessoa jurídica de direito privado, quem contratou com esta o fez por confiar na chancela dada, pois a responsabilidade pela conduta das pessoas jurídicas habilitadas é da Administração Pública, uma vez que ela garantiu, em dado momento, a condição de pessoas portadores de reputações ilibadas.

Quanto à glosa dos valores correspondentes à aquisições de rádios e auto-falantes a serem instalados nos veículos de sua frota, deduzidos indevidamente do resultado do exercício (item 6 do Auto de Infração), a impugnante alega que o seu procedimento está de acordo com o art. 193, do RIR/80, o qual permite tal dedução desde que o bem adquirido tiver valor unitário não superior a 394,13 UFIR, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano.

Segundo seu entendimento, as cópias das notas fiscais respectivas e anexas às fls. 208/210 comprovam que aqueles bens não ultrapassaram tal quantia em UFIR, estando inclusive de acordo com o Parecer Normativo CST n.º 20/80, uma vez que sua frota é renovada constantemente, sem levar em consideração, ainda, o fato de a fiscalização não ter observado em seus cálculos os encargos de depreciação aos quais faria jus.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

A glosa das despesas de propaganda constantes do item 2 do Auto de Infração, foi impugnada sob o título de "Despesas com Propaganda - Permutas", havendo inicialmente, consentimento de que, durante o período de fiscalização, encontrou muitas dificuldades para localizar toda a documentação comprobatória de tais despesas, devido ao fato de as mesmas estarem ligadas a operações de permuta com os veículos de comunicação, além do fato de terem sido intermediadas pela MPM Propaganda.

Entretanto, um esforço concentrado permitiu a localização de documentos referentes a diversas despesas glosadas a título de "veiculação televisão" relativos ao item 2.1.3, pág. 4 do Termo de Verificação (vide fls. 226/261), ou seja, conciliou-se o valor consignado em cada nota fiscal com os valores constantes em vários pedidos de inserção. Em relação a muitas outras despesas glosadas, foram localizados os Pedidos de Inserção que se referem, mas as notas fiscais a que correspondem ainda estão sendo procuradas e os pedidos de inserção correspondentes encontram-se anexos às fls. 262/274, havendo, inclusive, solicitando o auxílio à própria MPM Propaganda (fls. 291/292).

No que tange ao item 2.1.3, pág. 5, do mesmo Termo de Verificação, informa que ainda não conseguiu localizar a documentação referente à despesa de Cr\$ 20.192.400,00. Diz que esta despesa engloba as notas fiscais e Pedidos de Inserção contidos às fls. 238/261.

Quanto ao item 2.1.10, pág. 6 do termo de Verificação, afirma que anexou às fls. 279/287 a respectiva comprovação, requerendo, por fim, a realização de novas diligências a fim de localizar a documentação restante, caso a amostragem ora operada não seja suficiente para demonstrar a lisura dos seus lançamentos contábeis.

No que se refere ao lançamento de falta de correção monetária da parcela do capital a integralizar (item 11 do Auto de Infração), a defendente argumenta que, embora não integrante do Patrimônio Líquido (conta redutora), a parcela não integralizada foi contabilizada a débito de passivo com empresa ligada, tendo sido nesta conta corrigido monetariamente (vide planilhas de fls. 276/277), produzindo, portanto, o efeito fiscal esperado da conta de capital a integralizar, conforme demonstra em sua impugnação.

Segundo a defendente, a variação monetária passiva, objeto de glosa constante do item 9 do Auto de Infração, incidiu sobre o saldo da conta-corrente criado com a LLN Participações e Adm. Ltda., em virtude de cisão ocorrida com versão de parte de seu patrimônio em 28/07/91.

Esclarece que, de acordo com o a cláusula terceira do contrato social, o objetivo social da nova sociedade distingue do objeto social da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

Localiza, motivo pelo qual foi descartada a possibilidade de se transferir à nova sociedade quaisquer bens ou direitos estritamente ligados à operação da Localiza (haveres e bens de natureza circulante, realizáveis a longo prazo e principalmente seu imobilizado). Desta forma, continua, os sócios quotistas da Localiza acordaram que seriam transferidos à nova sociedade o investimento por eles detidos junto à Localiza Participações e Investimentos Ltda. (LOCAPAR), no valor de Cr\$ 3.633.601.000,00 e o direito de receber a quantia de Cr\$ 4.321.299.000,00, totalizando, pois, um acervo líquido de Cr\$ 7.954.900.000,00. Com isto foi criada uma conta a pagar da Localiza à nova sociedade e, em contrapartida, surgiu uma conta a receber da nova sociedade contra a Localiza, sendo inegável que, neste momento, ficou registrada uma obrigação entre estas sociedades interligadas, sendo reconhecida, inclusive, pela própria fiscalização à fl. 40 do Anexo VI.

Continuando sua linha de raciocínio, a defendente afirma haver estabelecido a relação jurídica entre devedor e credor, cujo objeto consiste numa prestação econômica, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através de seu patrimônio. Conclui, após transcrever o inciso II do artigo 254 do RIR/80, que se as partes resolveram que a referida obrigação deveria ser atualizada pela variação do Índice oficial de inflação, não se pode, à luz de tal dispositivo legal, prejudicar a dedutibilidade da atualização monetária em questão.

Quanto às exigências relativas aos lançamentos reflexos (PIS, Finsocial, IRRF e Contribuição Social) a impugnante limitou-se citá-los na primeira página de sua petição, bem como tratou somente de questões relacionadas à dedutibilidade das respectivas bases nos lançamentos efetuados, sem, portanto, apresentar contestações relativas ao mérito, propriamente dito.

Tendo em vista a edição da Resolução do Senado Federal n.º 49/95, bem como da Medida Provisória n.º 1.175/95 e suas revigorações, que cancelou os lançamentos com base nos Decretos-leis n.º 2.445/88 e 2.449/88, e seguindo a orientação do Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC n.º 156, de 07/05/96 - pág. 6 - item "b" e "c", o presente processo foi encaminhado à DRF de origem para que fosse retificado de ofício o lançamento com base na Lei Complementar 07/70, conforme despacho de fls. 319.

Efetuada a revisão de ofício, formalizou-se o Termo Complementar ao Auto de Infração (cópia às fls. 321/325), que constituiu o processo de n.º 10680.010747/97-60, para a cobrança do PIS, conforme Termo de Transferência de Crédito Tributário de fls. 338. Portanto, a cobrança



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

do respectivo crédito tributário, na parte objeto de litígio, será efetuada em processo formalizado à parte, conforme despacho de fls. 327.

Às fls. 328/329, consta requerimento, datado de 18/08/98, firmado pelos procuradores da empresa autuada, encaminhado ao Sr. Delegado da Receita Federal em Belo Horizonte, no qual solicita, que doravante, sejam as intimações feitas em nome dos advogados que a subscrevem.

Às fls. 330/336, constam procedimentos realizados de vista e solicitação de cópia ou segunda via de documentos.

Às fls. 136/140, consta pedido endereçado ao setor de parcelamento da Secretaria da Receita Federal em Belo Horizonte, onde o contribuinte especifica os valores que correspondem à parte não litigiosa do presente processo. Às fls. 141/144 e 313/318, constam os procedimentos adotados para o atendimento a tal pedido, sendo que, à fl. 318, consta despacho dando conta do recolhimento integral da parte não litigiosa."

A autoridade de primeiro grau, através de sua peça decisória sob o n.º 11170.0882/99-11, de 16.07.1999, assim pontificou a sua sentença, resumida em sua ementa de fls. 354/355:

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

Nulidade do Lançamento

As irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

Dedução de Tributos e Contribuições

Os valores que podem ser excluídos do lucro líquido, para fins de determinação do lucro real são aqueles que, em virtude de serem dotados de natureza exclusivamente fiscal, não reúnem requisitos para poderem ser registrados na escrituração comercial.

Admite-se a dedução de tributos e contribuições lançados de ofício nos casos em que houver previsão legal.

Omissão de Receitas

A manutenção no passivo de obrigações já pagas, autoriza a presunção de omissão de receita.

Multa por Infrações às Normas de Trânsito



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

As multas impostas por transgressões de leis, de natureza não tributária, são indedutíveis.

Despesas de viagens

O gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

Glosa Incentivos Fiscais

Não se pode admitir a dedução de valores a título de incentivos fiscais, tendo sido verificado o não cumprimento, a tempo, do requisito estabelecido pela respectiva legislação, bem assim o valor envolvido na respectiva transação apresentar-se exageradamente superior em relação ao praticado pelo mercado, além de não ficar esclarecida a destinação final dada a cada cheque emitido para pagamento desses valores.

Bens de Natureza Permanente Deduzidos como Despesa

Inadmissível a dedução, como despesa operacional, do custo de aquisição de bens do ativo permanente, tendo em vista que cada unidade adquirida deve ser considerada na razão da utilidade que o bem correspondente autonomamente possa prestar em função dos fins da pessoa jurídica.

Variação Monetária Passiva

Inadmissível, para efeitos fiscais, a dedução de variação monetária passiva incidente sobre rubrica criada em virtude de operação de cisão, tendo em vista que o efeito gerado por tal operação proporcionou, na verdade, ganho para a empresa atuada.

Reserva Oculta

Ficando evidenciada formação de reserva oculta, quando do levantamento de valores de correção monetária que deixaram de ser contabilizados pela empresa, há que se considerar os seus efeitos.

Decorrência

Devido à relação de causa e efeito a que se vincula ao lançamento principal, o mesmo procedimento deverá ser adotado com relação ao lançamento reflexo, em virtude da sua decorrência."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

Cientificada da decisão singular, em 16.08.1999, por via postal (AR de fls. 409), apresentou a sua peça recursal em 15.09.1999, e constante de fls. 472/499, instruindo-o com os documentos de fls. 500/571.

Colaciona, às fls. 485/487, DARFS relativamente ao depósito recursal de 30% de que trata a Medida Provisória n.º 1.621/97.

Anexa, similarmemente, às fls. 489/491, DARFS das matérias não-litigiosas.

Em grau preliminar, reitera asseverando que a recorrente goza do direito de ter a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o PIS/Faturamento e o Finsocial/Faturamento, apurados de ofício, deduzidos da base de cálculo do IRPJ e do ILL, em respeito ao princípio que norteia a dedutibilidade do tributos.

Prosseguindo na mesma linha, argüi que o PIS/Faturamento e o Finsocial/Faturamento não podem integrar a base de cálculo da CSSL.

Quanto ao mérito, reproduz nessa sede as mesmas razões já elencadas em sua peça vestibular. Agrega outras razões a seguir assentadas:

DA LEGITIMIDADE DO BENEFÍCIO DO INCENTIVO FISCAL NA ÁREA DE INFORMÁTICA: se tomarmos isolada a dicção da Lei n.º 7.646/87, art. 32, poder-se-ia como aliás o fizeram as autoridades fiscais extrair a ilação de que, para fruição dos incentivos fiscais apontados não bastaria que o contribuinte efetuasse efetivamente os gastos com a aquisição de programas de computador. A esse fato somar-se-ia a obrigatoriedade de que os mesmos fossem, ainda, os primeiros usuários destes programas de computador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

Contudo, não se pode olvidar que o supracitado dispositivo legal foi regulamentado pelo Decreto n.º 96.036/88, arts. 5º e 27, que transcreve, *in verbis*.

O citado Decreto, em seu artigo 5º, inciso II, assegura que primeiros usuários de programa de computador são aqueles que o adquirem do titular dos direitos de comercialização ou representante por ele autorizado.

Portanto, a partir da edição do Decreto regulamentador, não mais se admite a interpretação isolada do texto da lei.

Em síntese, a interpretação das normas legais citadas estipulam condições a serem cumpridas para pleno gozo do benefício, a saber:

a) a pessoa jurídica deveria adquirir programas de computador desenvolvidos por empresas nacionais, que atendessem às exigências contidas na Lei n.º 7.232/84, arts. 15 e 19, específicos das empresas que desenvolviam os programas;

b) as pessoas jurídicas adquirentes deveriam ser primeiros adquirentes, isto é, adquirir programas do titular dos direitos de comercialização ou representante por ele autorizado;

c) os programas deveriam ter sido considerados como de interesse nacional pela Secretaria Especial de Informática – SEI, mediante expedição de Comunicado publicado no DOU.

Tal raciocínio veio ser corroborado pela própria Secretaria da Receita Federal, ao expedir o ADN n.º 49, de 22.12.1988, quando veio a estender o benefício fiscal às pessoas jurídicas que doassem bens e serviços de informática, produzidos por empresas nacionais, a instituições de ensino, a centros de pesquisas supervisionados pelo governo. O ADN em comento veio tão-somente reconhecer a inalterabilidade do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

direito à fruição do incentivo para os contribuintes que, tendo adquiridos os *softwares*, viessem a doá-los.

Para se preservar a legalidade do ADN, deve ele ser interpretado conforme a legislação que o antecede, isto é, as empresas que adquirissem os programas e transferissem a propriedade deles para entidades de ensino, entre outras, teriam inalterado o direito de fruição do incentivo em questão, posto que a incorporação desse direito ao patrimônio do contribuinte não se encontrava condicionado à sua utilização, como pretende a autoridade fiscalizadora.

A situação alternada de aquisição ou doação, conforme colocado pela autoridade julgadora, como condição para a fruição do incentivo não se sustenta, porque o gozo respectivo não encontra na legislação pertinente, notadamente no regulamento, nenhuma condição quanto à destinação dos programas de computador adquiridos pelo contribuinte. Não há qualquer dispositivo que determine que as empresas adquirentes deveriam usar ou doar os programas.

Está comprovado que a recorrente adquiriu, em 27.12.1990, 38 programas PROGRAF, da empresa TARG – Tecnologia Avançada em Representação Gráfica S/C Ltda., e 38 programas PROFIN da empresa FBFUSCVOR – Engenharia S/C Ltda. Os contratos firmados previam, ainda, a entrega de 38 estações de trabalho PROCEDA 5370, padrão Plus/M, necessárias à aplicabilidade dos *softwares*, a ser cumprida pelas empresas vendedoras dos programas junto às entidades que os recebessem, caso a recorrente optasse pela doação. Os programas foram considerados de interesse nacional pela SEI, por intermédio dos Comunicados SEI/SENIFF n.º 3.

49 e 350 - ambos de 29.12.1988, publicados no DOU de 13.01.1989.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

Com a aquisição dos programas considerados de interesse nacional pela SEI, dentro do prazo dos 03 (três) anos de validade dos mencionados Comunicados, já estava assegurado o direito à fruição do incentivo.

Com efeito, se as normas consideradas aplicáveis ao caso tinham o objetivo supremo de incentivar a indústria nacional, à vista da reserva de mercado que o país praticava à época, como sobreviver interpretação que dê ênfase à destinação pelo adquirente ?

Até sob o aspecto teleológico da legislação aplicável, o benefício da dedução em dobro dos gastos efetuados já era legítimo, tão-somente, com a aquisição dos programas considerados como de relevante interesse pela SEI.

DA IMPOSSIBILIDADE DA RECORRENTE SER RESPONSABILIZADA POR ATOS DE TERCEIROS.

A decisão recorrida motiva a aplicação da multa qualificada ao levantar suspeitas - em nenhum momento comprovadas pela autoridade fiscal - de falsidade ideológica para os documentos emitido pelas empresas fornecedoras dos bens de informática. Argumenta que o preço médio de cada programa estava superfaturado, se comparado com o praticado no mercado, sem, todavia, anexar algum documento que pudesse servir de princípio de prova. Por fim, alega que a destinação dada aos cheques com os quais foram pagas as despesas não ficou devidamente esclarecia.

As autoridades fiscais não trouxeram aos autos a prova de que os preços dos programas estavam superfaturados, nem mesmo uma simples comparação com aqueles praticados à época em relação a outros programas negociados no mercado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

Quanto aos cheques com os quais foram efetuados os pagamentos das promissórias nos meses de maio e julho de 1991, pairavam dúvidas somente sobre o cheque n.º 239443, no valor de CR\$ 21.147.535,43, sacado contra o Banco Bandeirantes. Anexa o documento. Na realidade, sendo a Centralcar S/A. subsidiária da recorrente, o referido cheque foi utilizado para complementar os recursos necessários ao pagamento devido naquela data às empresas vendedoras. Em contrapartida, a recorrente resgatou a mesma quantia, na mesma data, no Banco Itaú, cheque n.º 925775, para efetuar o ressarcimento à Centralcar. Fica esclarecido o equívoco anterior presente no recibo de fls. 164 - anexo VI, que conflitava com a escrituração da recorrente.

O suposto desvio de recursos para o exterior, como apontado pelo fisco, não tem qualquer repercussão para a Localiza, devendo ser apurado junto a quem de direito. Nem, tampouco, macula o gozo do incentivo por parte da recorrente. Além do que, se as pessoas são consideradas como "não-identificadas", como declarado pelo fisco, como pode ser imputada qualquer responsabilidade à recorrente?

A recorrente, bem como os seus sócios e diretores, não podem ser responsabilizados por atos que não cometeram. Se as empresas TARG e FBFUSCOJR deixaram de cumprir com suas obrigações tributárias, não apresentando as declarações de IRPJ, não reconhecendo as receitas auferidas com a venda dos *softwares*, se o seu sócio faltou com a verdade para com o fisco, se o BFC Banco S/A. remeteu valores para o exterior para pessoas que o fisco desconhece, via CC5, tais fatos não podem atingir as operações efetuadas pela recorrente, salvo se provado o conluio entre ela e aquelas empresas, o que não ocorreu.

DA LEGITIMIDADE DA DEDUÇÃO DA VARIAÇÃO MONETÁRIA
PASSIVA - MÚTUO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

Inegavelmente, houve incorreção por parte da recorrente tanto ao rotular de mútuo a conta corrente existente entre a recorrente e a LLN Participações e Administração Ltda., como ao apropriar a variação monetária passiva decorrente da obrigação na conta "correção monetária de conta corrente com coligada".

O cerne da questão para a autoridade lançadora estava na impossibilidade de tratar a operação como mútuo, enquanto que para o julgador singular no fato de que fora "criada" uma obrigação anteriormente à proposta e à aprovação da cisão.

Visando a racionalização administrativa das empresas do grupo, ficando o objeto social da recorrente restrito à locação de veículos, máquinas e similares, e, ainda, a criação de uma *holding*, foi decidido pelos sócios quotistas a cisão parcial da Localiza Ltda., para a criação da LLN Participações e Administração Ltda.

Com a versão de investimentos da recorrente e o direito de receber de CR\$ 4.321.299.000,00, em função da cisão parcial, é evidente que restou criada uma obrigação na recorrente, e em contrapartida, um direito na nova empresa no mesmo valor – fato esse reconhecido pela autoridade lançadora (fls. 18 do TVF).

Ora, contratada a obrigação em época de inflação galopante, por consequência, decorrem a despesa de variação monetária passiva para a recorrente e a receita de variação monetária ativa na empresa LLN, comprovando, nesta ótica, ausência de prejuízo para o fisco.

O julgador singular, na intenção clara de manter o lançamento, aponta às fls. 22 do *decisum*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

"Verifica-se, pois, a existência de um descompasso no tempo, para efeitos de sucessão de direitos e obrigações. Enquanto a avaliação utilizou os valores patrimoniais em 30.06.91, a respectiva proposta (fl. 11 do anexo VI), aprovação (fl. 12 do anexo VI) e o protocolo que "criou" tal conta corrente (fl. 13 a 18 do mesmo anexo) ocorreram em 28.07.91. Inconcebível, portanto, a criação de uma "obrigação" anterior à proposta e aprovação da cisão.

Continua a recorrente em sua defesa: Mesmo na hipótese de assistir razão ao julgador singular e sendo inviabilizada a obrigação para com a nova empresa, o seu valor retornaria ao PL e conseqüentemente aumentaria o saldo devedor de correção monetária na mesma proporção da despesa de variação monetária passiva, neutralizando o resultado final.

DOS LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Em relação ao lançamento de imposto de renda na Fonte/ILL, na cláusula décima dos Atos Constitutivos da empresa (DOC. 06) está previsto que os lucros apurados serão distribuídos aos sócios e/ou capitalizados, na mesma proporção de suas participações no Capital Social, conforme resolução dos sócios. Efetivamente os lucros apurado no exercício de 1992 foram capitalizados.

Os lançamentos decorrentes são efetuados a partir do mesmo suporte fático que ensejou a lavratura do auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, e a eles se aproveitam todos os argumentos expendidos no apelo relativo àquele imposto.

Por derradeiro, requer reforma da decisão administrativa inferior e o conseqüente cancelamento do Auto de Infração. Mas, se por absurdo, for mantido o lançamento no que tange à fruição do incentivo fiscal na área de informática, que seja



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

afastada a aplicação da multa agravada, porque a autoridade fiscal não comprovou que a recorrente agiu dolosamente.

É o relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

V O T O V E N C I D O

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator

PRELIMINAR DE NULIDADE.

As matérias argüidas em sede de preliminar nesta não se inserem. O seu acolhimento, v.g., não encerraria declaração de nulidade dos atos administrativos pretéritos atacados. Em ambiência própria, pois, serão apreciadas.

QUANTO AO MÉRITO:

I - INCENTIVOS FISCAIS NA ÁREA DE INFORMÁTICA.

- a) COMPROVAÇÃO INIDÔNEA – GLOSA DE DESPESA (Itens 4 do AI e 6 do TVF).
- b) GLOSA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA (Itens 10 do AI e 6 do TVF).
- c) AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO – EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL (Itens 13 do AI e 6 do TVF).
- d) MULTA DE OFÍCIO MAJORADA.

Objetivando melhor compreensão da matéria litigiosa, impende elencar os atos legais e normativos que fixam os benefícios aqui suscitados, correlacionando-os com as diversas faces apresentadas nos autos pelos atores intervenientes da lide, até a presente data.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

Inicialmente recuperemos o texto da Lei n.º 7.232, de 29 de outubro de 1984, inserto em seu artigo 13 (*caput*) e inciso V, *In verbis*:

**Art. 13 - Para a realização de projetos de pesquisa, desenvolvimento e produção de bens e serviços de informática, que atendam aos propósitos fixados no artigo 19, poderão ser concedidos às empresas nacionais os seguintes incentivos, em conjunto ou isoladamente:*

(...);

V – dedução até o dobro, como despesa operacional para o efeito de apuração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, dos gastos realizados em programas próprios ou de terceiros, previamente aprovados pelo Conselho Nacional de Informática e Automação, que tenham por objeto a pesquisa e o desenvolvimento de bens e serviços do setor de informática ou a formação, o treinamento e o aperfeiçoamento de recursos humanos para as atividades de informática; "

O benefício fiscal em questão foi objeto de regulamentação, ao ser disciplinado no Decreto n.º 92.187, de 20.12.1985, artigo 1º, inciso I, letra "a" que se transcreve, *in totum*:

**Art. 1º - As empresas nacionais, cujos projetos ou programas de pesquisa e desenvolvimento venham a ser previamente aprovados pelo Conselho Nacional de Informática e Automação – CONIN, poderão receber os seguintes incentivos:*

I – dedução, até o dobro, das despesas efetivamente realizadas em programas próprios ou contratados com terceiros, até o limite máximo de 50% (cinquenta por cento) do imposto de renda devido, observado o disposto no artigo 492 do Regulamento do Imposto de Renda, subordinada às seguintes condições:

a) na hipótese de programa contratado com instituições de ensino ou pesquisa, públicas ou privadas, as despesas poderão ser reduzidas até o limite máximo de 200% (duzentos por cento) do respectivo valor;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

Art. 4º - A doação de bens e serviços de informática produzidos por empresas nacionais a instituições de ensino destinados à formação e desenvolvimento de recursos humanos e à realização de atividades de pesquisa e desenvolvimento, será equiparada a projetos de pesquisa e desenvolvimento e formação e desenvolvimento de recursos humanos, para efeito de aplicação dos incentivos."

O Parecer Normativo CST, n.º 02, de 14.11.1989, em seus Itens 4.1, e 5 assim se expressou:

- "(...);*
4.1 - Assim, as pessoas jurídicas beneficiárias deste incentivo poderão:
- a) registrar, como despesa operacional, no período-base em que incorrida, os gastos efetivamente realizados em projetos ou programas aprovados pelo Conselho Nacional de Informática e Automação (CONIN); e*
 - b) deduzir do imposto devido, observado o limite de 40% previsto no art. 12, IV, do Decreto-lei 2.397/87, o valor resultante da aplicação da alíquota cabível do imposto sobre:*
 - b.1 - até 100% do valor das despesas realizadas em programas contratado com outras empresas nacionais.*

Isto posto, cabe analisar a disposição contida no art. 4º do Regulamento aprovado pelo Decreto n.º 92.187/85, que estendeu o benefício fiscal supramencionado às pessoas jurídicas que doarem bens e serviços nacionais de informática produzidos por empresas nacionais, a instituições de ensino públicas ou privadas ou a centros de pesquisa supervisionados pelo governo federal, estadual ou municipal, para realização de atividades de pesquisa e desenvolvimento na área de informática."

Tecido esse cenário prévio, confutemos algumas arguições da parte autora do recurso:

"01 - Contrariamente ao que afirma às fls. 481, quando assinala que "A possibilidade de doação dos programas foi um prolongamento do ato de tê-los adquiridos, concedido pelo ADN n.º 49, de 22.12.1988, com o objetivo de reconhecer o alcance do incentivo", não procede. Já o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

Decreto n.º 92.187, em dezembro de 1985, assim dispunha em seu art. 4º;

02 - Também não deve prosperar a interpretação dada à oração **os primeiros usuários destes programas de computador**, e com a qual tenta derruir a conclusão fiscal e a decisão recorrida."

O artigo 5º do Decreto n.º 96.036/88 colacionado pela recorrente não presta a necessária reverência à melhor interpretação do que sejam primeiros usuários expressos no *caput* do artigo 32 da Lei n.º 7.646, de 18.12.1987. Vale dizer: a norma não-agasalha a aquisição de outrem, que não aquele fornecido pelo titular dos direitos de comercialização ou de representante por ele autorizado. O próprio artigo 5º, inciso II do Decreto n.º 96.036/88 trazido aos autos pela recorrente, se explicitado em sua inteireza - sem amputações tangidas por conveniências - não permitirá o atalhar em viés interpretativo tendencioso. Ei-lo na íntegra:

*"I - Primeiros usuários de programa de computador, aqueles que o adquirirem **diretamente** do titular dos direitos de comercialização ou representante por ele autorizado." (o grifo é do relator)*

Ora, a própria concessão de incentivo às empresas fornecedoras FBFUSCOJR Engenharia S/C Ltda., e TARG - Tecnologia Avançada em Representação Gráfica S/C Ltda., consoante Comunicado SEI/SEINF, n.º 349 e 350, de 29 de dezembro de 1988 (fls. 157 - anexo VI) - DOU de 13 de janeiro de 1989, e Resoluções n.º 147 e 148, de fls. 155 e 156 - anexo VI (DOU de 13.01.1989) que, após enquadramento dos seus programas "como de relevante interesse", estabeleceu como prazo inicial de validade dos incentivos fiscais o dia 13 de janeiro de 1989, fixando-se como limite máximo o período de 36 meses após o seu termo de início. Quer dizer: aproximadamente em 13.01.1992.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

É manifestamente indubitoso que a recorrente jamais utilizara os *softwares* e *hardware* adquiridos (conforme assente em sua resposta à intimação n.º 05, de fls. 145 - anexo VI), não-obstante ter-se aproveitado dos incentivos fiscais nomeados. Similantemente também não houvera observado o prazo para fruição dos benefícios a que os Comunicados antes mencionados noticiam. Contrapondo-se, assevera a recorrente às fls. 481, *in fine*, que as doações só foram cristalizadas em 24.05.1994 (Escritura Pública de fls. 185/188), tendo em vista que tal fato deveu-se ao retardamento na entrega das Estações PROCEDA por parte das empresas fornecedoras em alusão. Também não pode prosperar falaciosa arguição. Pela leitura do documento de fls. 148 do anexo VI e do Aditivo contratual de fls. 122/123, as quitações das parcelas pactuadas, a partir do mês de julho de 1991 (cláusula 3ª) ficaram condicionadas ao cumprimento do estabelecido na cláusula 4ª do Instrumento Particular ajustado entre a recorrente e a empresa TARG - Tecnologia Avançada em Representação Gráfica em 27.12.1990. A cláusula 4ª registra acordo sobre 19 Estações de Trabalho PROCEDA. Nessa mesma direção, por serem contratos-tipo, às fls. 135/140 observa-se igual acordo com a empresa FBFUSCOJR - Engenharia S/C Ltda., acerca do mesmo objeto. Como os dispêndios - na própria dicção da insurgente- foram efetivados sem quaisquer atropelos ou ressalvas, conclui-se que as doações perpetradas após o início de fiscalização obedeceram a outros parâmetros e razões subjacentes não-confessadas e, de cujo alcance somente a própria autora poderia, com todas as luzes, explicitar.

Sobre a alegação de direito adquirido a teor da CF/88, art. 5º, inciso XXXVI, aqui, igualmente não se lhe aplicam os conceitos expendidos pela contribuinte.

O incentivo é uma modalidade de isenção; esta acha-se disciplinada nos artigos 176 e seguintes do nosso Estatuto Tributário. É, pois, da dicção desse artigo que a isenção é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração.

Se retomarmos as prescrições da Lei n.º 7.232/84, mais especificamente em seus artigos 16, 18 e 19 teremos mapeado toda a vereda trilhada pelas autoridades fiscais prévias.

"Art. 16 - Os incentivos previstos nesta lei só serão concedidos nas classes de bens e serviços, dentro dos critérios, limites e faixas de aplicação, expressamente previstos no Plano Nacional de Informática.

Art. 18 - O não cumprimento das condições estabelecidas no ato da concessão dos incentivos fiscais obrigará a empresa infratora ao recolhimento integral dos tributos de que foi isenta ou de que teve redução, e que de outra forma seriam plenamente devidos, corrigidos monetariamente e acrescidos de multa de 100% (cem por cento) do principal atualizado.

Art. 19 - Os critérios, condições e prazo para o deferimento, em cada caso, das medidas referidas nos artigos 13 a 15 serão estabelecidos pelo Conselho Nacional de Informática e Automação - CONIN, de acordo com as diretrizes constantes do Plano Nacional de Informática e Automação, visando: (...)."

Portanto, por delegação de competência, nos termos da Resolução CONIN n.º 025/86, publicada no DOU, Seção II, de 22.09.1986, o Senhor Ministro Coordenador baixou as Resoluções n.º 148 e 149 - já citadas, ratificadas pelos Comunicados SEI/SEINF, já enunciados, estabelecendo, em seu inciso II, o prazo de validade do incentivo em tela.

A isenção - como é assente, deve ser revogada tão-logo desapareça o interesse público que a norteou. Se a autora pretendia ver o seu direito assegurado pela prorrogação, deveria ela quedar-se nos limites expressos consentidos pela lei ao órgão concedente para o exercício desse desiderato, e desde que o benefício pleiteado



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

pudesse ser obtido de forma expressa e, tempestivamente. Procuo nos autos algo nessa direção e não o encontro.

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça, reiteradamente tem asseverado que o **direito adquirido** é atividade confinada na competência do Supremo Tribunal Federal. Continuando, assinala o Min. Demócrito Reinaldo que, *no sistema-jurídico-constitucional brasileiro, o juiz é essencial e substancialmente julgador, função estritamente vinculada à lei, encastando-se do poder do "jus dicere", descabendo-lhe recusar cumprimento à legislação em vigor (salvante se lhe couber declarar-lhe a inconstitucionalidade), sob pena de exautorar princípios fundamentais do direito público nacional.* (REsp. 201972/RS), D.J. de 30.08.1999.

Enfeixando a matéria suscitada, estou convencido que a recorrente ao não se utilizar dos programas adquiridos, por sua vez não cumpriu a exigência temporal para exercitar a doação a que se impunha, só o fazendo bem após o prazo taxativo de 36 (trinta e seis meses), em confronto com o previsto no ato concessivo fiscal - forcejada, ademais, pela ação fiscal corrente - infere-se.

Antes mesmo de se compulsar a procedência ou não da imputação da variação monetária passiva incidente sobre as verbas pactuadas, impõe-se apreciar a acusação que pesa sobre a recorrente, mais especificamente acerca da idoneidade dos documentos lastreadores das operações.

Encontramos às fls. 100, equivalentes às páginas 27 do Termo de Verificação Fiscal a seguinte afirmação das autoridades fiscais:

"Para descaracterização da idoneidade das notas fiscais, bem como dos contratos de entrega dos programas, equipamentos e financiamentos, foram observados os seguintes aspectos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

[...]

Que a Coordenação do Sistema de Fiscalização da SRF em Brasília, constatou que as notas fiscais e respectivos contratos relativos a vendas de programas de computador emitidos pelas empresas TARG - Tecnologia Avançada em Representação Gráfica S/C Ltda. e FBFUSCOJR - Engenharia S/C Ltda, de responsabilidade do Sr. Francisco Brasiliense Fusco Jr., apresentavam veementes indícios de falsidade ideológica, tudo conforme descrito no Parecer Normativo juntado às fls. 149 a 154 do anexo VI do presente processo."

Não há dúvida que o Parecer Fiscal constante de fls. 149/154 do anexo VI apresenta um repertório rico de informações e que suscita estarmos diante de empresas irregulares, não-obstante sem quaisquer provas acostadas aos autos que corroborem tais afirmações.

Às fls. 151/152, o fisco registra que é inequívoco o superfaturamento dos programas vendidos - hipótese a que também se revela aplicável com supedâneo em conclusões hauridas a partir de análise solitária das práticas de preços nesse mister, ainda que aqui não se vislumbre qualquer outro elemento de apoio que prove expressiva e contundente asserção.

Às fls. 154, o citado Parecer sugere – não sem qualquer razão – que o fisco, na empresa compradora, proceda ao rastreamento dos cheques, a fim de verificar o destino dos mesmos; e, nas Instituições de Ensino (beneficiárias das doações), verifique-se a efetividade da entrega dos programas e dos equipamentos (estações de trabalho). Observar a data de doação, para efeito de validade do benefício fiscal. Concluindo, afirma o parecerista que, se for constatado o desvio na aplicação dos recursos, ou seja, se os pagamentos não foram destinados efetivamente para as empresas vendedoras dos programas e/ou as entidades de ensino não receberam os equipamentos e programas nas datas definidas, a empresa adquirente deverá ser autuada, com a glosa da despesa operacional, bem como a glosa da exclusão do lucro.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

líquido. A multa será agravada quando comprovado que a nota de débito ou a nota fiscal foi emitida de forma graciosa, o que torna a operação fraudulenta.

É indubitável que os bens foram efetivamente adquiridos – ou pelo menos não-infirmada a aquisição pelos Agentes Fiscais. Pelo menos não se atentou para as recomendações finais do Parecer Fiscal, quando indica a necessidade de se verificar, nos estabelecimentos de ensino, a efetiva percepção dos bens doados. Vejamos:

Às fls. 70/71 do anexo I, através do Termo de Intimação n.º 05, de 03.08.1993, a fiscalização determina que a contribuinte coloque à sua disposição os 38 (trinta e oito) programas de computador PROGRAF – versão 2.0, relacionados na nota fiscal n.º 011, emitida por FBFUSCORJ – Engenharia S/C Ltda. (anexo VI, fls. 134), bem os 38 (trinta e oito) programas PROELFIN – versão 2.0, relacionados na nota fiscal 016, emitida por ARG – Tecnologia Avançada em Representação Gráfica S/C Ltda. (anexo VI, fls. 117).

Em resposta, a fiscalizada, às fls. 145 do anexo VI e sob o item "1", assinala que os elementos requisitados estão à disposição da fiscalização, na sede da empresa, na Av. Bernardo Monteiro, 1.563.

Ratificando a informação prestada pela parte, os Auditores Fiscais lavraram, às fls. 101 - estas correlacionadas com a página 27 do Termo de Verificação Fiscal, *in verbis*, o seguinte período: *Pelo acima exposto, constata-se que a Localiza Ltda. não utilizou os referidos equipamentos e a doação dos mesmos somente foi efetivada em 24.05.1994.* Conclui-se, pois, que se a ação fiscal fora encerrada em 10.08.1995, o fisco teve amplo acesso aos programas e às estações adquiridas pela litigante.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

A outra vertente que objetivava derruir a operação de compra e venda superfaturada, a teor das prescrições do Parecer Fiscal e consentâneo com as normas de auditoria fiscal levaram os auditores a rastreamos os cheques que serviram para liquidação dos débitos. A decisão recorrida resume, às fls. 369, exemplarmente, a liturgia fiscal pertinente. Urge reproduzi-la, *in totum*:

"Ademais, segundo o mesmo Termo de Verificação, a destinação final dada a cada cheque emitido para pagamento dos respectivos valores não ficou esclarecida, tendo em vista que:

o cheque n.º 925775, contra o Banco Itaú, no valor de CR\$ 21.147.535,43 (cópia à fl. 159 do anexo 6), foi emitido pela atuada nominal a si própria; em resposta fornecida pelo BFC Banco S/A. (fl. 164 do anexo 6), este valor corresponde ao cheque n.º 239443 sacado contra o Banco Bandeirantes S/A, não identificado na escrituração contábil da atuada;

o cheque n.º 916788 no valor de CR\$ 108.467.095,50 (cópia de fl. 160), foi emitido contra o Banco Itaú a favor do BFC Banco S/A. e compensado pelo Digibanco S/A;

os demais (n.º 7035 e 8774, cópia à fl. 161) foram emitidos a favor do BFC Banco S/A. e compensados por ele próprio."

Às fls. 370, ainda digredindo sobre os eventos, aduz que a *indicação de que o cheque no valor de CR\$ 21.147.535,43, tido como parte do pagamento contratado, foi emitido contra instituição divergente daquela que constou em sua contabilidade.*

Pela leitura do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 103, os cheques em comento representam pagamento de parte das notas promissórias constantes de fls. 192 e 199, e 194 e 201 do anexo VI, considerando-se que cada cheque estaria quitando parte das obrigações com as duas empresas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

O cheque n.º 916788 (fls. 160 do anexo VI), no montante de CR\$ 108.4676.095,50 fora compensado pelo Digibanco S/A. que, intimado (fls. 167 do anexo VI) declarou que se encontrava amparado por decisão do Egrégio Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp. n.º 37.566/RS o qual lhe garantia direitos de não-quebra de sigilo bancário (fls. 158 e seguintes).

Quanto aos cheques compensados pelo BFC Banco S/A, cumpre declarar, com supedâneo nas folhas 103 (TVF, pp. 29), que tal casa bancária remeteu cópias de recibos nos quais consta ter a mesma recebido de Localiza Ltda. em 31.05.1991, as quantias consubstanciadas nos cheques n.º 7035, sacado contra o Citybank e n.º 239443 sacado contra o Banco Bandeirantes S/A, através do cheque n.º 8774. *Dos recibos, constam ainda, que as quantias acima referem-se ao pagamento de notas promissórias emitidas em favor dos fornecedores em tela. No que se refere ao de n.º 239443, sacado contra o Banco Bandeirantes, no valor de CR\$ 21.147.535,43, que não foi identificado na escrita contábil da fiscalizada (não consta movimentação bancária junto ao Banco Bandeirantes nessa época).*

Segundo, ainda, o Termo de Verificação Fiscal às fls. 104, *consta da escrita contábil da fiscalizada que a quantia de CR\$ 21.147.535,43, contabilizada em 31.05.91 a título de pagamento de parte das promissórias citadas, foi paga através do cheque n.º 925775, emitido contra o Banco Itaú, datado de 27.06.1991 e consta do recibo enviado pelo Banco BFC que a quantia em destaque foi paga através do cheque n.º 239443, sacado contra o Banco Bandeirantes.*

Em sua peça recursal, às fls. 483 e seguintes, argüi a recorrente que, sob o cheque em alusão (sob o n.º 239443), solicitou, dessa feita, esclarecimentos ao BFC Banco S/A. acerca de sua proveniência e interação com as operações. Em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

ressonância, conforme documento colacionado às fls. 519, o liquidante extrajudicial do Banco sacado, após registrar que não lograra êxito *na localização do referido documento*, assinala - com fulcros nos meios existentes - que o *cheque, de n.º 239.443, teria sido sacado pela empresa FBFUSCOJR Engenharia S/C Ltda., contra o Banco Bandeirantes S/A. - Agência Paulista, n.º 0054, a favor de Centralcar S/A.*

A recorrente, às fls. 492, apresentando a sua versão acerca da carta-resposta bancária, salienta, *in verbis*, que *na realidade, sendo a Centralcar S/A. subsidiária integral da recorrente, o referido cheque foi utilizado para complementar os recursos necessários ao pagamento devido naquela data às empresas vendedoras. Em contrapartida, a recorrente resgatou a mesma quantia, na mesma data, no Banco Itaú S/A, cheque n.º 925775, para efetuar o ressarcimento à Centralcar. Dessa forma, conclui, fica esclarecido o equívoco anterior presente no recibo de fl. 164 – anexo VI, que conflitava com a escrituração da recorrente.*

Ora, estamos diante de cheques distintos, máxime porque não foram emitidos na mesma data como assegurou a insurgente. Enquanto o cheque sob o n.º 239443 fora emitido em maio, recebido pelo Banco BFC em 31.05.1991, o cheque impugnado pela autoridade fiscal, sob o n.º 925775, do Banco Itaú S/A. fora emitido em 27.06.1991 (conforme fls. 159 do anexo VI). Em que pese a divergência, o registro do cheque n.º 925775, da lavra da empresa Localiza Ltda., sacado na "boca do caixa", pela própria emitente, não prova a sua destinação fraudulenta, mesmo porque não é defeso - ainda que não usual - a quitação de dívidas pela via da utilização de recursos monetários manuais. Também não ficou devidamente tipificada a ponte causal entre os dois cheques - as duas operações, não-obstante as circunstâncias periféricas indiciárias nos levar a crer que a operação de junho e materializada no cheque sob o n.º 925775 serviu a outro propósito - até mesmo o suscitado pelas autoridades fiscais -, enquanto o cheque sob o n.º 239443, por outro lado, provavelmente tenha se prestado ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

pagamento efetivo da prestação pertinente, admite-se - infere-se - mas não se pode tão-somente estribado nos débeis elementos acostados aos autos concluir pela proveniência impositiva - em que pese a excelente organização e descrição da matéria acusatória pelos seus artífices. É bem verdade que os extratos bancários protegidos pelo sigilo bancário subtraiu dos agentes fiscais importante ou, até mesmo decisivo elo de prova. O esforço fiscal, em tese, quando dependente de acesso às contas bancárias do fiscalizado e dos demais atores intervenientes, não raras vezes, mercê de tentativas resistidas - frustradas, conflui para o nada, conferindo às ações fiscais um sentido agudo de inutilidade, baldada a presença de indícios veementes de crime de sonegação fiscal.

Superada esta fase, passemos à análise da exigência das variações monetárias passivas.

É consabido que os bens denominados logiciais - *software* - e os computadores e periféricos (*hardware*) são entes que, pela sua natureza e especificidade pertencem ao Grupo Ativo Permanente, sujeitos, em decorrência, ao prazo de vida útil de 5 (cinco) anos, consoante determinação da IN/SRF n.º 04, de 30.01.1985.

Como já fora explanado, os programas de computador foram adquiridos de forma à vista, representados por quatro notas promissórias emitidas em caráter *pro soluto* pelas empresas fornecedoras, no montante individual de CR\$ 42.908.346,00, equivalentes a 427.500 BTNF, vencendo-se a primeira delas no dia 31 de maio de 1991, e as demais no último dia útil de cada um dos meses imediatamente subsequentes (conforme contratos de fls. 118/121 e 135/138), abrigando-se a citada dívida a crédito da conta "Outras Contas a Pagar", código axiomático n.º 2.3.11.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

Improcedente a fruição do incentivo fiscal, queda-se derruída a pretensão da insurgente em conceder à aquisição dos bens em tela o caráter de despesa operacional. Dessa forma, os itens desse jaez devem ser contemplados, segundo a sua natureza basilar permanente de fonte produtora, a teor de bens do imobilizado.

Outrossim, tendo em vista que o pacto contratual - como já noticiado - trata a correção monetária de forma **pós-fixada** (baseada na variação do BTN), ainda que os bens não gozem dos benefícios fiscais a que se aludiu, entretanto não de subsistir as mutações do indexador ajustado como variação monetária passiva. Vale dizer: as variações monetárias, assim pactuadas, não-integram o valor dos bens do Ativo Permanente. Que não se argúa que o fisco não exigiu, por outro lado, a correção monetária dos bens, agora integrantes do Ativo Permanente. Esse era um imperativo a que devia se curvar as autoridades fiscais - não uma faculdade ao seu alvedrio (artigo 142 do CTN). Ademais, não se pode, a pretexto de uma omissão na peça acusatória, deter-se o julgador em compensações, subvertendo o seu caráter de revisor do lançamento fiscal. Vale dizer: O que está omissis, permanecerá omissis, por ser defeso ao julgador o aperfeiçoamento (ou a inovação) da exigência fiscal; o que estiver presente, porém em desacordo com a legislação reitora e com a situação fática que se cuida, na espécie, há de ser ajustado aos princípios da legalidade e da verdade material. É, pois, antijurídico omitir-se o julgador em aplicar a lei, ou enveredar-se na inovação da lide, desbordando-se da apreciação precisa dos fatos que se lhe apresentam.

Em face do exposto, decido por se conceder provimento parcial a estes itens recursais, exonerando a recorrente da exigência da multa majorada, bem como da imposição a título de variação monetária passiva - consubstanciada no item 10 (dez) do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

Auto de Infração -, no montante inicial de Cr\$ 10.730.934,00 no ano-base de 1990, e Cr\$ 120.292.418,52, relativamente ao ano-base de 1991 – primeiro semestre.

Ainda sobre a exoneração da multa majorada, impende-se fazer os seguintes comentários adicionais: punir a empresa fiscalizada com os gravames criminais tributários se quedaria frágil, mesmo porque, no âmbito tributário, considerando-se as peças dos autos, ao fisco caberia a prova da imputação perpetrada, volvendo-se para a pesquisa da verdade na averiguação aguda dos fatos. O CPC, art. 389, define que incumbe o ônus da prova quando se tratar de falsidade de documento, à parte que a arguir. O Código Civil Brasileiro, em seu artigo 490 conceitua como de boa-fé a posse, se o possuidor ignora o vício, ou o obstáculo que lhe impede a aquisição da coisa, ou do direito, possuído. O seu parágrafo único assinala que o possuidor com justo título tem por si a presunção de boa-fé, salvo prova em contrário, ou quando a lei expressamente não admite esta presunção.

Se combinarmos os artigos em destaque com o do Código Civil, sob o n.º 935 (o pagamento feito de boa-fé ao credor putativo é válido, ainda provando-se depois que não era credor), teremos formado uma plêiade de dispositivos legais que, se não-contraditos inequivocamente, robustecem a defesa e derruem, conseqüentemente, a inflição fiscal.

Portanto esse é um caso limite que bem retrata a inexistência de tipicidade da infração - tal como fora proposta - à legislação tributária, a teor do CTN, artigo 118 e conciliado pelo artigo 116, inciso I, não- obstante configurar-se outro ilícito alheio ao Direito Tributário.

Não raras vezes, diria mesmo têm sido freqüentes os conflitos entre as decisões administrativas e demais órgãos da administração pública, principalmente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

quando se exonera o contribuinte dos gravames tributários, máxime quando resta incontroversa a presença de notas fiscais denominadas "frias" como entes de custo. Ora, o Direito Tributário investiga, basilarmente, o conteúdo econômico, cumprindo os julgadores uma aptidão revisional do lançamento e do aresto recorrido. Não vai além, por lhe ser defeso. Não-diferente é a prescrição do Código de Processo Civil (CPC), artigo 128, ao determinar que o juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões, não-suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte.

A exoneração da multa qualificada ou o provimento integral da lide, no âmbito administrativo, não têm o condão de isentar de culpabilidade os autores de virtuais crimes capitulados em outras páginas do direito pátrio ou pretender a construção de coisa julgada de forma absoluta, conferindo, sobranceiramente, maus-tratos a preceitos legais desse ou de outros foros. Demonstra tão-somente que ou a infração não fora devidamente tipificada, o conjunto probatório não confere segurança e liquidez ao lançamento e à decisão, conseqüentemente; ou não ficou evidenciada na descrição e nos entes probantes acostados aos autos a intenção criminosa das partes. Esses são os limites pelos quais se curvam as decisões administrativas, em sintonia com o que estabelece o Estatuto Tributário, artigos 142 e 145. Não se afasta, como corolário, a hipótese de sonegação fiscal que possa subsistir de forma latente, porém não-devidamente caracterizada nos autos do processo. Vale dizer: a mera autuação fiscal não goza de força suficiente para imputar ou antecipar a responsabilidade penal, salvo quando pelos Agentes, pelos meios próprios e constitucionais, restar indubitavelmente provada a prática criminosa. Dessa forma, impõe-se concluir que o procedimento administrativo tributário não constitui pressuposto, nem condição jurídica para atuação do órgão ministerial público, mormente por ser o Ministério Público o dominus litis da ação penal pública, consoante o nosso ordenamento constitucional em seu artigo 129, inciso I.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

Estou certo que o provimento conferido aos atos de lançamento tributário, enquadrados como crimes pelos Agentes Fiscais, antes ou após a representação criminal formulada pelos seus autores ao Ministério Público, não significa, na mais tênue percepção, motivo causal que possa desfechar eficácia para retirar do órgão ministerial o seu animus de ação. Contrário senso, o ato de se negar provimento ao contribuinte também falece de qualquer força institucional para conferir ao julgamento legitimidade para se declarar culpado criminalmente o seu autor, salvo se admitirmos que se possa usurpar, ainda que de forma inócua, a competência privativa das autoridades judiciais, transformando-as, ao alvedrio das normas legais, em instituição meramente homologatória das decisões administrativas.

Desse jeito, pouco importaria até mesmo se a representação criminal se faça logo após a autuação fiscal ou após a decisão administrativa em grau máximo. Entendo que os autos processuais administrativos - enfeixando as decisões nesta esfera - podem contribuir de maneira aguda para a celeridade e o acerto da ação do MPF, mas a eles não se pode conferir força judicante que possibilite dispensar outras investigações quantitativas e qualitativas, no âmbito do MPF e das autoridades policiais especializadas, nesse aspecto mais elaboradas, sobretudo por ser o processo administrativo, via de regra, um repertório rico de informações, tangido por um conjunto probatório no mais das vezes robusto, ainda que despojado, por imperativo das normas do direito positivo que o reveste, de qualquer objetivo conclusivo - finalista na ambiência do direito penal.

Aliás, esse posicionamento não escapou à acuidade da Suprema Corte quando, em notável e respeitável decisão plenária - ADIN/STF n.º 1.571-1 - suscitada pelo eminente Procurador-Geral da República, que assim se manifestou, unanimemente, aqui sintetizada em sua ementa:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

"Ação direta de inconstitucionalidade. 2 - Lei n.º 9.430, de 27.12.1996, art. 83. 3 - Arguição de inconstitucionalidade da norma impugnada por ofensa ao artigo 129, I, da Constituição, ao condicionar a "notitia criminis" contra a ordem tributária "a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário", do que resultaria limitar o exercício da função institucional do Ministério Público para promover a ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 4 - Lei n.º 8.137/1990, arts. 1º e 2º, 5º - Dispondo o art. 83, da Lei n.º 9.430/1996, sobre a representação fiscal, há de ser compreendido nos limites da competência do Poder Executivo, o que significa dizer, no caso, rege atos da administração fazendária, prevendo o momento em que as autoridades competentes dessa área da Administração Federal deverão encaminhar ao Ministério Público os expedientes contendo "notitia criminis", acerca de delitos contra a ordem tributária, previstos nos arts. 1º e 2º, da Lei n.º 8.137/1990. 6 - Não cabe entender que a norma do art. 83, da Lei n.º 9.430/1996, coage a ação do Ministério Público Federal, tal como prevista no art. 129, I, da Constituição, no que concerne à propositura da ação penal, pois, tomando o MPF, pelos mais diversificados meios de sua ação, conhecimento de atos criminosos na ordem tributária, não fica impedido de agir, desde logo, utilizando-se, para isso, dos meios de prova a que tiver acesso. 7 - O art. 83, da Lei n.º 9.430/1996, não define condição de procedibilidade para a instauração da ação penal pública, pelo Ministério Público. 8 - Relevância dos fundamentos do pedido não-caracterizada, o que é bastante ao indeferimento da cautelar. 9 - Medida cautelar indeferida."

Do Ex.^{mo} Sr. Ministro Relator, Néri da Silveira, destacamos o seguinte trecho de seu notável voto:

"Não define o art. 83, da Lei n.º 9.430/1996, desse modo, condição de procedibilidade para instauração da ação penal pública, pelo MP, que poderá, na forma do direito, mesmo antes de encerrada a instância administrativa, que é autônoma, iniciar a instância penal, com a propositura da ação correspondente. (O destaque não consta do original).

Nesse contexto, nem mesmo a contumácia do réu convalida a prática criminosa, embora não retire do Agente Público a responsabilidade de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

produzir a prova. Conforme o magistério de J.X. Carvalho de Mendonça (Tratado de Direito Comercial Brasileiro, 2ª ed., Rio, 1934, v. VI, n.º 130).

II - CISÃO PARCIAL

GLOSA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA (Itens 9 do AI e 3 do TVF).

Conforme inserto no TVF, item 3, sob o título Dedução Indevida de Variação Monetária Passiva de Mútuo (fls. 91/93), retira-se a seguinte acusação:

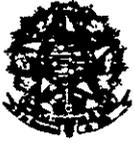
"Em 28.07.1991 (data constante da 33ª Alteração Contratual e da Proposta de Cisão, registradas no Cartório Jero Oliva em 04/10/91), a LOCALIZA LTDA. sofreu uma cisão parcial para a constituição de LLN Participações e Administração Ltda. (doc. fls. 11 a 31 do anexo VI).

Por força dessa cisão parcial, foi criada a empresa LLN Participações e Administração Ltda., cujas quotas foram atribuídas aos sócios José Salim Mattar Júnior, Antônio Cláudio Brandão Rezende, Eugênio Pacelli Mattar e Flávio Brandão Resende, em substituição às participações que possuíam na Localiza Ltda., com a conseqüente redução do patrimônio Líquido em CR\$ 7.954.900.000,00. "

A matéria, como um todo. Poderia ser expressada através do seguinte diagrafograma:



| SITUAÇÃO INICIAL | 28.07.1991 | 31.07.1991 | OBSERVAÇÕES |
|--|---|---|--|
| <p>Localiza Ltda. 7.954.900,00</p> <p>Localiza Ltda. 7.954.900,00</p> <p>Localpar Ltda. Participação da Localiza: 3.633.663,669,55</p> | <p>Localiza Ltda. PL: 125.512,91 Capital: 100.000,00</p> <p>Investimentos 3.633.601.000,00</p> <p>Passivo Exigível LP - Outras Contas 4.321.299.000,00</p> <p>LLN - Participações e Adm. Ltda. (Holding) Nova empresa beneficiária da Cisão</p> <p>Localpar - Part. e Adm. Ltda. 7.954.900.000,00</p> | <p>Localiza Ltda Aumento de capital de 100.000,00 para 8.100.000.000,00</p> <p>Sócio PF "A"</p> <p>Sócio PF "B"</p> <p>Sócio PF "C"</p> <p>Sócio PF "D"</p> <p>Contabilização Na localiza: C/ corrente / LLN Part. Ltda. a título de mútuo, indevidamente Na LLN: Outras contas a receber</p> | <p>a) Direitos em c/ corrente = CR\$ 4.984.660.518,47</p> <p>b) Beneficórias, terrenos, veículos = CR\$ 3.115.239.481,53</p> <p>Vide fs. 13/18 e 32/42 do anexo VI</p> |



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

O valor de CR\$ 7.954.900.000,00 correspondeu a: 01 - parte em investimentos, referente à participação que a Localiza Ltda. detinha na empresa Localiza Participações e Investimentos Ltda., no valor de CR\$ 3.633.601.000,00; e 02 - parte representada pela obrigação criada com a operação de cisão, no valor de CR\$ 4.321.299.000,00, classificada no Exigível a Longo Prazo da Localiza Ltda., como "Outras Contas a Pagar"; e no Ativo Realizável a Longo Prazo, da LLN Participações e Administração Ltda., como "Outras Contas a Receber", conforme discriminado nos balanços constantes do Protocolo de Cisão, de 28.07.91 e documentos de fls. 13 a 18 do anexo VI - conforme expressão do TVF, às fls. 92. A localiza dispensou ao referido valor, continua a peça acusatória, tratamento de mútuo, corrigindo, em 31.07.1991, o valor de CR\$ 4.321.299.000,00, levando-o a crédito da conta patrimonial, e a débito da conta de resultado denominada "Correção Monetária C/C Coligadas, o valor de CR\$ 573.001.000,00 a título de correção monetária de mútuo. Em face do exposto, e com supedâneo no artigo 1.256 do Código Civil, cristalizou-se o lançamento decorrente.

A autoridade monocrática em louvável percepção, após reproduzir o que denominou de "passeio" do capital, desbordando-se na apreciação dos fatos da causa sublinhou o descompasso, no tempo, para efeito de sucessão de direitos e obrigações. É da sua dicção, às fls. 374: *A despeito de tais desproporções (referindo-se aos valores patrimoniais subtraídos da recorrente para formação da nova empresa), verifica-se que a data-base de avaliação do seu patrimônio líquido ocorreu em 30/06/91. O valor autuado (CR\$ 573.001.000,00) correspondente à correção monetária, relativa ao mês de julho de 1991, incidente sobre a conta corrente contabilizada como criada na mesma data da avaliação do patrimônio para fins de cisão, ou seja, 30.06.1991.*

Verifica-se, pois, continua a bem elaborada peça decisória, a existência de um descompasso no tempo, para efeitos de sucessão de direitos e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

obrigações. Enquanto a avaliação utilizou os valores patrimoniais em 30/06/91, a respectiva proposta (fl. 11 do anexo VI), aprovação (fl. 12, anexo VI) e o protocolo de cisão que "criou" tal conta corrente (fls. 13 a 18 do mesmo anexo) ocorreram em 28/07/91. Inconcebível, portanto, a criação de uma "obrigação" anterior à proposta e aprovação da cisão, conclui.

É compreensível a perplexidade da autoridade monocrática diante dos artificialismos das operações, levando-a a manter incólume o lançamento fiscal. Em verdade, em nenhum momento se caracterizou como empréstimo a concepção da obrigação da empresa Localiza Ltda. motivada pela sua participação no capital da nova empresa denominada LLN Participações e Administração Ltda. Assinalo mesmo que não houve qualquer transferência de numerário - atual ou iminente; mas sim, contemplou-se, tão-somente, operação fundamentalmente escritural

Divirjo das autoridades coatoras quando, dissertando sobre a cisão, não encontraram ponto de contacto com a operação infirmada pelo lançamento fiscal. Constata-se, ao reverso, pelo anexo VI, que a empresa teve o seu patrimônio líquido reduzido, em face da obrigação de igual magnitude, constante, agora, de seu exigível a longo prazo. A outra face da moeda reside na conta patrimonial similarmente concebida na investida (ou nova empresa), como direitos a receber. Dessa forma atende-se ao que preconiza a Lei n.º 6.404/76, art. 229.

Por outro lado, é consabido que as contas integrantes do patrimônio líquido geram correção monetária devedora; o seu deslocamento - parcial ou integral - a teor de dívida com terceiros a que se tornou jungida a recorrente pela co-participação societária - na ótica dos efeitos da correção monetária - não discrepam dos resultados advindos de fatos permutativos patrimoniais. Vale dizer: os resultados



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

cumprem idêntico desígnio quantitativo sem ofensa aos postulados legais - imperioso se faz reconhecer e registrar.

Melhor sorte talvez assistisse ao fisco se volvesse a sua atenção para o laudo de avaliação dos entes patrimoniais da recorrente (fls. 02/05), perscrutando o real critério da empresa avaliadora, mormente quando, às fls. 05, considera que o valor do patrimônio líquido contábil da recorrente razoável, em 30 de junho de 1991, é de CR\$ 7.955.026 mil. Permanecendo nos limites estreitos da lide, sem me deixar enleiar nas sendas censuráveis dos planejamentos tributários viabilizados pelas inúmeras elisões fiscais, impõe-se decidir a questão nos limites em que foi proposta, consoante as prescrições do Código de Processo Civil (CPC), em seu artigo 128. Fundado nesse princípio, sou por conceder provimento a este item recursal, em face da não-caracterização do mútuo apontado na peça fiscal.

III - DAS MATÉRIAS DENOMINADAS DE "PRELIMINARES".

Retomando o tema alçado pela contribuinte em ambiência impertinente impõe-se declarar o que se segue:

As contribuições ao PIS/Faturamento e ao Finsocial perderam o objeto, tendo em vista que a recorrente reconheceu, espontaneamente, a exigência tributária. Dessa forma entendo tratar-se de matérias estranhas ao processo e ao presente litígio.

Quanto ao Imposto de Renda na Fonte - ILL, remanesce como matéria pertinente ao debate a consubstanciada no item 6 (seis) da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, às fls. 55, a qual se correlaciona com a constante do item 9



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

(nove) do Auto de Infração. Tendo em vista o voto condutor deste acórdão - que proveu o item recursal em alusão - queda-se sem objeto a arguição em foco.

Os comentários acima expendidos devem se estender, *mutatis mutandis*, ao pleito da recorrente de ver as mesmas contribuições deduzidas do Imposto de Renda na Fonte - ILL.

Remanescem como requisição à dedução da base de cálculo da CSSL as contribuições ao PIS/Faturamento e ao Finsocial; e estas, assim recalculadas, deduzidas da exigência do IRPJ. Conforme já fora manifestado, as matérias - PIS/Faturamento e Finsocial são estranhas ao processo - não têm substância fática. No que se refere à dedução da CSSL da base de cálculo do IRPJ, impõe-se aclarar que a única matéria remanescente - não-provida - com reflexo na exigência da Contribuição Social s/ o Lucro Líquido é a consignada no item 4 (quatro) da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, de fls. 63, no ano-base de 1990, o qual mantém identidade com o mesmo item do Auto de Infração do IRPJ.

Realmente é da exegese da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988, instituidora da Contribuição Social em nosso ordenamento jurídico positivo, em seu artigo 2º, que *A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda*. A hegemonia do lucro real quando decorrente de procedimento de ofício requer que se erija a matéria tributável a partir da recomposição do lucro líquido do exercício, contemplando-se, naquele, todos os seus entes formadores admissíveis em lei. Dessa forma não há como excepcionar despesas legalmente imputáveis, da base de cálculo do IRPJ.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

Obediente, pois, à literalidade do comando legal, não há como deixar de acolher o rogo da recorrente. Em face do exposto, reconheço como redutor da base de cálculo do IRPJ, no ano-base de 1990, a verba de CR\$ 31.206.069,81.

Em face do exposto concedo provimento parcial a este item.

CONCLUSÃO

Oriento o meu voto no sentido de se conceder provimento parcial ao recurso voluntário interposto para se excluir das bases de cálculos dos tributos e contribuições sociais aqui exigidas, o que se segue:

A) Imposto de Renda Pessoa Jurídica:

- 01 - No ano-base de 1990.
 - 01.1 - Cr\$ 41.937.003,81;
 - 01.2 - Reduzir a base de cálculo do IRPJ, da verba relativamente à CSSL no montante de Cr\$ 31.206.069,81
- 02 - No ano-base de 1991:
 - 02.1 - 1º Semestre, Cr\$ 120.292.418,52.
 - 02.2 - 2º Semestre, Cr\$ 573.001.000,00

B - Multa de Ofício.

Reduzir a multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento) para 75% (setenta e cinco por cento); e

C - Contribuição Social S/ O Lucro Líquido.

Conceder provimento parcial à Contribuição Social S/ o Lucro Líquido, para ajustar a exigência remanescente ao que fora decidido com relação ao tributo principal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

D - Imposto de Renda na Fonte – ILL

Excluir da exigência a matéria remanescente, consubstanciada no item 6 (seis) do Termo de Verificação Fiscal.

I - ANO-BASE DE 1990:

01 - Incentivos Fiscais (Glosa de Despesas).....Cr\$ 343.266.768,00

(-) Contribuição Social S/ o Lucro dedutível de sua base, conforme arguição recursal:

$0,10 = 0,090909... \times \text{CR\$ } 343.266.768,00 : \dots \text{Cr\$ } 31.206.069,81$
1,10

Remanescente: Cr\$ 312.060.658,19

02 - Incentivos Fiscais (Exclusão do Lucro Real)....Cr\$ 343.266.768,00

03 - Glosa Variação Monetária Passiva s/ Incentivos FiscaisCr\$ 10.730.934,00

04 - Multa Qualificada de 150% s/ os incentivos fiscais.

II - ANO-BASE DE 1991:

1º Semestre

01 - Glosa Variação Monetária Passiva s/ Incentivos Fiscais:.....Cr\$ 120.292.418,52

2º Semestre

01 - Glosa Variação Monetária Passiva s/ Incentivos Fiscais (Continuação):.....Cr\$ 573.001.000,00

RESUMO DAS MATÉRIAS PROVIDAS PELO RELATOR

1990

a).....Cr\$ 31.206.069,81
b).....Cr\$ 10.730.934,00

TOTAL

Cr\$ 41.937.003,81

1991

1º SemestreCr\$ 120.292.418,52
2º Semestre.....Cr\$ 573.001.000,00



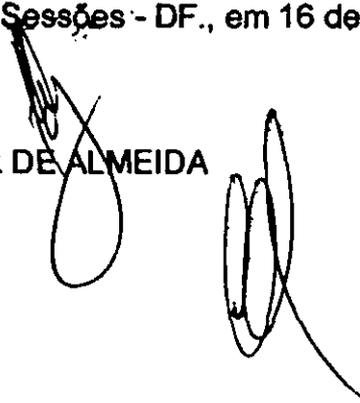
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

Redução da multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento)
para 75% (setenta e cinco por cento) e ajuste da CSSL e exclusão do IRF-ILL.

Sala de Sessões - DF., em 16 de agosto de 2000

NEICYR DE ALMEIDA





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

VOTO VENCEDOR

Conselheiro VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, Relator Designado

1. A presente discordância, encampada pela maioria desta Câmara para se atingir, afinal, o provimento integral do Recurso, vencido especialmente o Conselheiro Relator Neicyr de Almeida, se refere ao cancelamento das exigências constantes dos itens 04 e 13 do Auto de Infração vestibular, reportados no item 6 do Termo de Verificação Fiscal e basicamente subsumidos ora a uma utilização dada como indevida de incentivos fiscais na área de informática, ora glosa de certas despesas a partir da aquisição de programas de computador em face de uma suposta inidoneidade das empresas emitentes.

2. Quando o Conselheiro Relator, embora acatando as acusações, na profundidade que lhe é peculiar ao exame das matérias tributáveis sob questionamento, pendeu para a exclusão da multa majorada dentro do princípio de que "punir a empresa fiscalizada com os gravames criminais tributários se quedaria frágil, mesmo porque no âmbito tributário, considerando-se as peças dos autos, ao Fisco caberia a prova da imputação perpetrada, volvendo-se para a pesquisa da verdade na averiguação aguda dos fatos" e a seguir deixando assente que da invocação do art. 935 do Código Civil emerge "uma plêiade de dispositivos legais que, se não contraditos inequivocamente, robustecem a defesa e derruem, conseqüentemente a inflição fiscal" para propugnar afinal, volvendo para os autos, que esse "é um caso limite que bem retrata a inexistência de tipicidade da infração", de início não posso concordar ao menos parcialmente com S.Exa. quando a "exoneração da multa qualificada" "no âmbito administrativo, não tem o condão de isentar de culpabilidade os autores de virtuais crimes capitulados em outras páginas do direito pátrio", até porque na palavra do I. Conselheiro, quando se exonera a penalidade "ou a infração não fora devidamente tipificada", ou "o conjunto probatório não confere

120.737/MSR*27/11/00



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

segurança e liquidez ao lançamento e à decisão”, ou de resto “o conjunto probatório não confere segurança e liquidez ao lançamento e à decisão”.

E neste sentido, a partir dessas considerações, não vejo como poderia S.Exa. propugnar pela manutenção de duas acusações interligadas nos autos, a primeira versando a utilização de certos incentivos fiscais na área de informática, que geraram o abatimento do tributo a recolher, e a outra vazada na glosa dos custos de aquisição dos próprios programas.

Na espécie, ou se declara fraude e conseqüentemente a conseqüência das acusações até com a multa agravada, ou se reconhece que as infrações não foram caracterizadas e o auto de infração improcede. A posição intermediária, robustecida pelo entendimento do I. Relator a respeito da insegurança e liquidez do lançamento já são fatores para mim no sentido de divergir de S.Exa.

3. Quando comecei a divergir do I. Conselheiro Relator, no curso das discussões no âmbito da Câmara antes do atingimento da decisão final, preparei apontamento no sentido de caminhar por uma “declaração de voto” do seguinte teor:

“Acompanho contrariado a divergência quanto ao afastamento da tributação no pertinente ao uso do incentivo pela pobreza da formação do lançamento, embora, talvez, percebendo a ausência do ‘cheiro do bom direito’.

Para mim pode ter havido manipulação de valores na compra dos ‘softwares’, circunstância que deveria ter merecido maior aprofundamento do Fisco, ainda que em trabalhos subjetivos a aferição do preço de mercado seja de difícil obtenção.

A questão do destino do numerário pago ao produtor do software não ficou suficientemente estabelecida, sendo de se estranhar, neste passo que parte substancial do preço, não se sabe por qual motivo, foi destinado ao exterior após a recepção do pagamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

É lamentável que, no geral, o incentivo esteja sempre sob questionamento, na maioria das vezes provando-se prejuízo ao Erário Público.

Esta pode ter sido a situação dos autos mas, na má conformação das acusações, e dentro do brocardo *in dubio pro reo* absolvo o acusado da indevida fruição de incentivo e da glosa das despesas de aquisição dos programas.

É o registro que faço."

4. Erigido à condição de relator designado transformo aquela declaração de voto em razão de decidir, incorporando-a ao presente.

A seguir aduzo, ainda, até porque tanta polêmica foi gerada no curso da discussão, que, de rigor, a doação dos "softwares" adquiridos a partir de sua compra e após o início da ação fiscal não é elemento que, para mim, se sobressai em reforço ao lançamento. O art. 5º do Decreto 96.036/88 elege como "primeiros usuários de programa de computador" aquele que o adquirir diretamente do titular dos direitos de comercialização. E isto a autuada fez e comprovou fartamente no procedimento. Se o primeiro usuário tinha que utilizá-lo ou eventualmente doá-lo no curso de vigência do programa, isto não foi declarado pelo legislador. Daí a primeira fragilidade da acusação.

A seguir, muito se falou a respeito da exorbitância dos valores pagos pela aquisição do software, mas a verdade é que nenhum padrão de confronto foi trazido aos autos, o que não seria impossível até por pesquisas junto ao Órgão controlador governamental - a Secretaria Especial de Informática (SEI).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

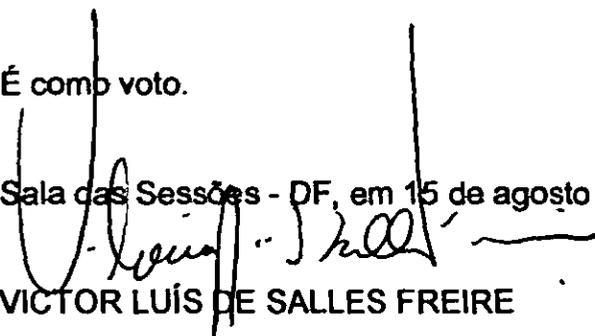
De resto, o encaminhamento final do software à Escola Politécnica da Universidade de São Paulo entremostra, seguramente, que o programa não era de menor importância, mas, ao reverso, continham o "relevante interesse" de que falou o art. 32 da Lei 7646/87.

Por último e para arrematar, os tortuosos caminhos, nem sempre bem pesquisados até em face do sigilo bancário, não demonstram claramente que os pagamentos feitos pela autuada não foram ter ao formulador dos softwares e possíveis irregularidades na escrita deste (por exemplo omissão na entrega da declaração do imposto de renda) necessariamente não induzem a glosa da despesa.

Sob tais considerações reafirmo a absolvição do acusado à parte remanescente mantida no voto do I. Conselheiro Relator quanto ao lançamento de IRPJ, estendendo o provimento para as pertinentes decorrências.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 15 de agosto de 2000


VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10680.023836/99-92
Acórdão nº.: 103-20.355
Recurso nº.: 120.737
Recorrente : LOCALIZA LTDA.

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER.

Em virtude de ter dissentido do voto proferido pelo ilustre Conselheiro Relator por sorteio, Dr. Neicyr de Almeida, ora vencido, declino, a seguir, as razões que fundamentam o meu voto.

Inicialmente anoto que dentre as diversas matérias autuadas, em grau de recurso voluntário, a recorrente sustentou litígio em relação a quatro itens (ver fls. 473/474), alegando que em relação às demais ou pagou as exigências ou optou por discuti-las perante o Poder Judiciário.

As matérias submetidas à apreciação deste Colegiado são:

1º.) – item 4 do auto de infração, fls. 05/06 dos autos, referente a glosa de **custos ou despesas não comprovadas – comprovação inidônea** (incentivo fiscal à informática), segundo descrito no item 6 do Termo de Verificação Fiscal, fls. 99/106 dos autos, valor tributável de Cr\$ 343.266.768,00, exercício financeiro de 1991, período-base 1990, com multa agravada por ter o fisco entendido caracterizado evidente intuito de fraude;

2º.) – item 9 do auto de infração, fls. 08 dos autos, referente a glosa de **variações monetárias passivas de uma conta corrente (cisão/mútuo)**, segundo descrito no item 3 do Termo de Verificação Fiscal, fls. 91/93 dos autos, valor tributável de Cr\$ 573.001.000,00, exercício financeiro de 1992, período-base 2º. semestre de 1991;

3º.) - item 10 do auto de infração, fls. 08 dos autos, referente a glosa de **variações monetárias passivas – notas fiscais inidôneas** (incentivo fiscal à informática), segundo descrito no item 6 do Termo de Verificação Fiscal, fls. 99/106 dos autos, valores tributáveis de Cr\$ 10.730.934,00, exercício financeiro de 1991, período-base de 1990, e de Cr\$ 120.292.418,52, exercício financeiro de 1991, período-base 1º. semestre de 1991, com multa agravada por ter o fisco entendido caracterizado evidente intuito de fraude, e;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10680.023836/99-92

Acórdão nº.: 103-20.355

4º.) – item 13 do auto de infração, fls. 11 dos autos, referente a glosa de exclusões e compensações – incentivo à informática, segundo descrito no item 6 do Termo de Verificação Fiscal, fls. 99/106 dos autos, valor tributável de Cr\$ 343.266.768,00, exercício financeiro de 1991, período-base 1990, com multa agravada por ter o fisco entendido caracterizado evidente intuito de fraude.

Desde logo, para melhor compreensão dos fatos, anoto que em função do decidido pela Câmara a recorrente logrou provimento integral de seu recurso voluntário, evidentemente em relação às matérias das quais recorreu.

Ficou vencido o ilustre Conselheiro relator, por sorteio, na parte em que mantinha a tributação sobre as verbas correspondentes aos itens 04 e 13 do auto infração, correspondentes à glosa de incentivo à informática, em relação às quais admitiu apenas a redução da multa de lançamento *ex officio* de 150% para 75%, face ao seu convencimento de o fisco não ter logrado provar nos autos a ocorrência de fraude e excluiu da base de cálculo do IRPJ do período-base de 1990 a importância de Cr\$ 31.206.069,81, a título de Contribuição Social sobre o Lucro incidente sobre a verba de Cr\$ 343.266.768,00, item 04 do auto de infração.

Quanto ao meu voto, restei vencido em relação à verba de Cr\$ 573.001.000,00, referente à glosa de variação monetária passiva sobre determinada conta tida como de mútuo resultante de cisão parcial, exercício financeiro de 1992, período-base 2º. semestre de 1991, item 09 do auto de infração. No mais, acompanhei a ilustrada maioria de meus pares provendo as demais matérias litigiosas.

No que pertine à glosa de despesa operacional, referente a gastos com "programa computador - Lei 7646/87" (item 04 do auto de infração) e à glosa de Incentivo à Informática (item 13 do auto de infração), na parte em que o ilustre relator por sorteio lhe negou provimento, em consequência do exame dos elementos contidos nos autos, dos acalorados debates havidos em plenário a propósito desses temas, bem como da revisão da legislação tributária aplicável à espécie (Lei nº. 7.232, de 29/10/84; Decreto nº. 92.187, de 20/12/85; Lei nº. 7.646, de 18/12/87; Decreto nº. 96.036, de 12/05/88; Parecer Normativo – CST nº. 02, 14/11/89; e Ato Declaratório Normativo – ADN nº. 49, de 22/12/88), formei convicção de que a exigência fiscal deve mesmo ser excluída acolhendo-se as razões de defesa declinadas pela recorrente, nesta parte, em consonância com o entendimento dos demais membros do Colegiado.

O simples fato de o ilustre Relator por sorteio ter proposto reduzir a multa de lançamento *ex officio* face ao seu convencimento, acolhido pelo Colegiado, de não se ter provado nos autos a ocorrência de fraude seria motivo para integral exclusão da exigência, correspondente a esses itens.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº.: 10680.023836/99-92
Acórdão nº.: 103-20.355

Com efeito, segundo entendo, a acusação fiscal, tal como contida na "descrição dos fatos" do auto de infração do IRPJ, fls. 05 dos autos, e sua consequente multa de lançamento *ex officio*, exacerbada, estão indissociavelmente amalgamadas que a constatação de não provada a ocorrência de fraude traz como corolário, não a redução da multa de lançamento *ex officio*, mas a integral exclusão da exigência, sob pena de se inovar profundamente os fundamentos da exigência fiscal, modificando o foco da autuação, o que me parecer já não ser mais possível agora, nesse derradeiro passo processual administrativo, em grau de recurso voluntário. Senão, vejamos a "descrição dos fatos", fls. 05, *in verbis*:

**"4 - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS
COMPROVAÇÃO INIDÔNEA**

*Valores contabilizados como despesa operacional respaldados em notas fiscais inidôneas utilizadas para benefício de incentivo fiscal, conforme descrito no item 6 do Termo de Verificação Fiscal.
Multa agravada por caracterizado o evidente intuito de fraude."*

Do exame do referido item 6 do termo de verificação fiscal, fls. 99 a 106 dos autos, tal como o ilustre Conselheiro Relator, convenci-me de que não restou comprovada a ocorrência de fraude, nos presentes autos.

Dos elementos ali contidos verifica-se que:

- as duas empresas fornecedoras dos programas de computadores emitentes das notas fiscais glosadas, a TARG - Tecnologia Avançada em Representação Gráfica S/C. Ltda. e a FBFUSCOJR - Engenharia S/C. Ltda., existiam e estavam operando normalmente;
- essas empresa efetivamente produziram os programas de computadores que foram adquiridos pela recorrente, os quais foram aprovados pelo órgão governamental competente;
- foram emitidas as respectivas notas fiscais e neste passo processual, as questões referentes à efetividade de seus pagamentos já se encontram dirimidas em virtude da análise dos comprovantes juntados aos autos;
- essas empresas foram fiscalizadas pela Secretaria da Receita Federal;
- as irregularidades nelas detectadas, tais como falta de registro das correspondentes notas fiscais na sua escrituração, escritas atrasadas e omissão de entrega de declaração de rendimentos são de responsabilidade de cada uma delas que devem sofrer a autuação e eventual punição por essas irregularidades, não autorizando a conclusão de que a recorrente fosse responsável por esses deslizes ou que deles tivesse conhecimento de modo a contribuir para se caracterizar fraude, dentre outras irregularidades.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº.: 10680.023836/99-92

Acórdão nº.: 103-20.355

Segundo narrado no TVF, às fls. 102 a 104, dessume-se que o fisco professou o entendimento de que a recorrente praticou fraude, defluente dos seguintes fatos:

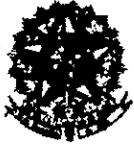
- o preço dos programas de computador seriam extremamente exagerados;
- o "grosso" dos recursos recebidos pelas fornecedoras dos programas eram transferidos para o exterior através de conta CC-5 (Carta Circular nº. 5 da BACEN), para pessoas não identificadas;
- a conta CC-5, "conforme é sabido, foi utilizada, também, para remeter divisas ilegalmente do país.";
- esses procedimentos foram constatados através de rastreamento de cheques emitidos por três outras empresas compradoras de programas de computadores;
- os procedimentos de pagamentos dos programas de computadores adotados pela recorrente foram os mesmos utilizados pelas três outras empresas referidas, o que provaria que a TARG e a FBFUSCOJR não teriam recebido efetivamente os recursos;
- a fiscalizada não cumpriu, a tempo, o requisito de utilização ou de doação dos programas e equipamentos de computador para instituição de ensino.

Como se vê, o fisco, em virtude de ter constatado fraude ao incentivo fiscal, mediante fiscalizações realizadas em outras três empresas cujos procedimentos de pagamentos dos programas seriam semelhantes aos utilizados pela recorrente, presumiu que ela também praticou a mesma fraude.

Entretanto, no presente caso, inexistente qualquer prova de que a recorrente, por seus dirigentes ou prepostos, tivesse participado do alegado esquema de remessa irregular de divisas ao exterior, via conta CC-5. Se existem provas nesse sentido não foram juntadas aos autos, tratando-se, aqui, de mera ilação fiscal. Inexistente nos autos declaração do Sr. Fusco, que remeteu os recursos ao exterior, de que os mesmos se destinaram, de alguma forma, à recorrente. Não há qualquer prova de se tais recursos teriam beneficiado a recorrente, ou a ela retomado, no país ou no exterior. As operações conta CC-5 junto ao BFC Banco S/A., no Rio de Janeiro – RJ, foram efetuadas pelas empresas vendedoras dos programas e os recursos, segundo o próprio fisco, destinaram-se a pessoas não identificadas.

Fraude é um tipo penal que não admite presunção, há que se provar e, uma vez provada a sua ocorrência, aí sim, a repercussão fiscal é a punição pecuniária agravada incidente sobre a diferença de imposto que se apurar devido.

Outra questão refere-se aos preços dos programas que o fisco apontou serem extremamente exagerados. O fisco alegou mas não efetuou e nem trouxe aos autos qualquer parâmetro de confrontação de modo que se pudesse ter uma idéia mínima de possível inadequação dos preços dos programas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10680.023836/99-92

Acórdão nº. : 103-20.355

A questão da inidoneidade das notas fiscais e dos contratos firmados entre a recorrente e as empresas fornecedoras dos programas de computador, também merece reflexão e deve ser encarada com cautela.

Segundo entendi, dos elementos presente nos autos, as notas fiscais foram emitidas regularmente de acordo com o contratado entre as partes; ocorreu a venda dos programas de computador; esses programas existem, foram adquiridos e doados, mesmo que extemporaneamente no entender do fisco; ocorreram os respectivos pagamentos, contabilizados pela recorrente.

Ou seja, o fisco as considerou inidôneas em virtude de fatores extrínsecos, com a alegada inadequação dos preços, remessa dos recursos ao exterior pelas fornecedoras dos programas, irregularidades contábeis e fiscais verificadas nas fornecedoras, notícia de fraudes ao incentivo fiscal, que teriam sido praticadas pelas fornecedoras e outras três empresas, podendo se concluir que a inidoneidade aventada é uma consequência das acusações, constatações e presunções fiscais.

Não se trata de notas fiscais "frias" ou "calçadas", ou de notas fiscais emitidas de favor ou mediante paga de comissão, nem de notas emitidas por empresas "fantasma" ou "empresas de papel", ou de notas fiscais que não correspondessem a efetiva venda de bens ou serviços pelas fornecedoras, no sentido em que normalmente são tomados os documentos fiscais inidôneos, mas sim a documentos fiscais referentes a determinados negócios contratados e efetivamente concretizados entre as partes

Aspecto que coadjuvou a autuação fiscal foi a não utilização dos programas de computadores pela recorrente e a sua tardia doação, mais "43 computadores INTEL", à Escola Politécnica da Universidade São Paulo. A doação ocorreu após três anos da aquisição.

Neste particular, um exame da legislação disciplinadora do incentivo fiscal em tela, revela que o legislador foi bastante benevolente ao estabelecer condições para gozo do favor fiscal em comento, a saber: aquisição de programas de computador, quando forem os primeiros usuários destes, desde que os programas se enquadrem como de relevante interesse, observado o disposto nos arts. 15 e 19 da Lei nº. 7.232/84 (artigo 32 da Lei nº. 7.646/87);

Essas condições foram regulamentadas pelo artigo 5º. do Decreto nº. 96.036/88, *in verbis*:

"Art. 5º. – Para os efeitos do art. 32 da Lei nº. 7.646, de 18 d dezembro de 1987, consideram-se:

1 – Programas de computador de relevante interesse, aque que atendam as condições estabelecidas nos arts. 15 e 19 da Lei



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10680.023836/99-92

Acórdão nº.: 103-20.355

7.232, de 29 de outubro de 1984, levando em conta as diretrizes estabelecidas em Plano de Informática e Automação – PLANIN e as prioridades estabelecidas pelo Plano Nacional de Desenvolvimento – PND;

II – Primeiros usuários de programa de computador, aqueles que o adquirirem diretamente do titular dos direitos de comercialização ou representante por ele autorizado.”

O Ato Declaratório Normativo nº. 49, de 22/12/88, estendeu o benefício para as pessoas jurídicas que doassem bens e serviços de informática, produzidos por empresas nacionais, a instituições de ensino públicas e privadas ou a centros de pesquisa supervisionados pelos Governos Federal, Estadual ou Municipal, para a formação e desenvolvimento de recursos humanos para a realização de atividades de pesquisa e desenvolvimento na área de informática, em consonância com o disposto no artigo 4º. do Decreto nº. 92.187, de 20/12/85.

O legislador não fixou prazos para utilização ou doação dos programa de computador. A contrapartida para gozo do incentivo fiscal era a aquisição dos programas de computador nas condições em que definidas pelos órgãos governamentais da área de informática e essas condições foram observadas pela recorrente bem como pelas empresas fornecedoras dos programas. Os programas de computador adquiridos foram homologados pelo órgão competente.

O prazo de três anos a que se referiu o fisco não era prazo fixado para utilização e nem para doação, mas prazo de validade para aquisição dos programas de computador, em que seriam considerados de relevante interesse ao desenvolvimento nacional, ou seja, durante o referido prazo fixado pelos Comunicado SEI/SEINF nºs. 349 e 350, de 29/12/88, fls. 503 dos autos, os referidos programas foram considerados “como de relevante interesse” até 27/12/1991. Assim, os programas adquiridos nesse interregno conferiam ao adquirente o direito ao gozo do incentivo, sendo irrelevante se a aquisição ocorresse no primeiro dia ou no último dia de validade dos referidos Comunicados e nem que fossem utilizados ou doados após expirado o referido prazo.

Os esclarecimentos prestados pela recorrente, no que pertine à demora em se efetivar à doação, devido a alegado atraso no fornecimento de determinados equipamentos, tidos como indispensáveis à utilização dos indigitados programas, denominadas estações Proceda, não foram contraditados.

Desse modo, por estas razões, tenho por convencimento que a exigência fiscal, neste particular, deve ser excluída.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10680.023836/99-92
Acórdão nº. : 103-20.355

A outra matéria em que discordei, desta feita escoteiro, refere-se à glosa de **variações monetárias passivas de uma conta corrente (cisão/mútuo)**, segundo descrito no item 3 do Termo de Verificação Fiscal, fls. 91/93 dos autos.

Em relação a este item entendo procedente a exigência fiscal.

Refere-se a variação monetária de "obrigação" criada com uma operação de cisão, à qual a recorrente deu o tratamento contábil de mútuo.

Mas na verdade, essa variação monetária, que teve a natureza de despesas e reduziu o lucro tributável do período, corresponde a variação monetária de parte do ativo da própria recorrente a ser vertida para a nova empresa, a cindida, não podendo ser dedutível para efeitos fiscais.

Questão semelhante foi apreciada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, na assentada de 10/07/2000, que ao julgar o Recurso Especial nº. RP/101-0.213, impetrado pela Fazenda Nacional, deu-lhe provimento, segundo Acórdão nº. CSRF/01-03.035, encimado pela seguinte ementa:

"CISÃO – MATÉRIA DE PROVA – A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados. Se a documentação acostada aos autos comprova de forma inequívoca que a declaração de vontade expressa nos atos de cisão era enganosa para produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, a autoridade fiscal não está jungida aos efeitos jurídicos que os atos produziram, mas à verdadeira repercussão econômica dos fatos subjacentes."

Concluindo, na esteira dessas considerações, oriento o meu voto no sentido de prover o recurso voluntário apenas parcialmente, para excluir as exigências relativas às glosas das verbas correspondentes a incentivo fiscal à informática (itens 04, 10 e 13 do auto de infração)

Brasília - DF, em 15 de agosto de 2000.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.023836/99-92
Acórdão nº : 103-20.355

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília-DF, em 08 DEZ 2000


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

Ciente em, 01/02/2001


FABRICIO DO ROZARIO VALLE DANTAS LEITE
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL