



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Aes-5

Processo nº. : 10768.021319/88-84
Recurso nº : 106.788
Matéria : IRPJ – Exs.: 1985 a 1987
Recorrente : VEREDA S/A DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES
MOBILIÁRIOS
Recorrida : DRF no RIO DE JANEIRO - RJ
Sessão de : 22 de setembro de 1998
Acórdão nº. : 107-05.282

IRPJ - APLICAÇÕES COM ATUALIZAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DE PROGRAMAS DE INFORMÁTICA - A Instrução Normativa nº 04/85, de 30 de janeiro de 1985, fixou, em cinco anos, o prazo de vida útil admissível para fins de depreciação dos computadores e periféricos e, igualmente em cinco anos, o prazo mínimo admissível para amortização dos custos e despesas com aquisição e desenvolvimento de lógicos (software), utilizados em processamentos de dados. Dos valores glosados pelos fisco, devem ser excluídos aqueles que se referem a despesas com manutenção dos programas.

CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO. Os bens ou gastos ativáveis, quando registrados como despesa, devem ser corrigidos de ofício, para se computar a respectiva receita de correção monetária.

ARRENDAMENTO MERCANTIL - GLOSA DAS DESPESAS – IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO - Estando o contrato de arrendamento mercantil formalizado de acordo com a lei de regência e as normas do BACEN, autoridade responsável pela sua regulamentação, não é cabível a sua descaracterização pela autoridade de fiscalização.

CORREÇÃO MONETÁRIA SOBRE AS PARCELAS DE "LEASING" - Incabível a correção monetária referente ao pagamento de parcelas de arrendamento mercantil, se infirmada a glosa do contrato que deu origem ao lançamento.

DESPESAS OPERACIONAIS – DEDUTIBILIDADE - Comprovada a prestação dos serviços e não logrando o fisco demonstrar a inveracidade da prova produzida, prevalece como verdade o que se contém na contabilidade da empresa e nos documentos que a lastreiam.

DESPESAS OPERACIONAIS – DOAÇÕES A ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA - São dedutíveis as doações efetuadas

2

Pes

pela empresa patrocinadora à instituição de previdência privada, nos termos do disposto no artigo 1º do Decreto nº 82.325 de 27/09/78.

PREJUÍZOS APURADOS COM OPERAÇÕES FINANCEIRAS "ARTIFICIAIS" - Não ficando devidamente comprovada nos autos a irregularidade fiscal que deu motivo ao lançamento de ofício, descabe a tributação levada a efeito com base em presunção ou em meros indícios.

POSTERGAÇÃO DE IR PELA CONSTITUIÇÃO INDEVIDA DE PROVISÃO PARA OSCILAÇÃO DE TÍTULOS - Indedutível na apuração do resultado do período, a constituição de provisão para oscilação de títulos ao valor de mercado, quando estes se referirem a papéis com preço de recompra e com rendimento prefixado.

REGIME DE COMPETÊNCIA - FALTA DE RECONHECIMENTO DOS RENDIMENTOS PRODUZIDOS POR TÍTULOS DE CARTEIRA PRÓPRIA - Cabível a autuação pela falta de reconhecimento dos rendimentos produzidos por títulos que lastreiam operações de curto prazo.

COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE TÍTULOS DO MERCADO FINANCEIRO - Improcede a compensação do imposto de renda na fonte, quando a apropriação trata de exercício financeiro diferente daquele em que foi compensado, ou quando incomprovadas as respectivas retenções.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VEREDA S/A DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS.

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


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ.
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

Processo nº. : 10768.021319/88-84
Acórdão nº. : 107-05.282

FORMALIZADO EM: 15 DEZ 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, NATANAEL MARTINS, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº. : 10768.021319/88-84
Acórdão nº. : 107-05.282

Recurso nº : 106.788

Recorrente : VEREDA S/A DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES
MOBILIÁRIOS

RELATÓRIO

Tratam os autos de retorno de diligência, nos termos da Resolução nº 107-0.103, conforme decisão unânime desta Câmara, em sessão de 23/08/95, Relator o Conselheiro Dícler de Assunção.

A exigência fiscal refere-se ao auto de infração de IRPJ (fls. 06/14), relativo aos exercícios de 1985 a 1987.

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com protocolização da peça impugnativa de fls. 149 a 194, seguiu-se a decisão proferida pela autoridade julgadora monocrática (fls. 544 a 546), fundamentada no parecer de fls. 507 a 543, cuja ementa tem a seguinte redação:

"IMPOSTO DE RENDA – PESSOA JURÍDICA

- *Cabível a adição, na apuração do lucro real, da variação monetária do imposto de renda retido na fonte sobre títulos vencíveis no exercício seguinte, quando não adicionada essa exclusão no competente exercício.*
- *Gastos na aquisição, desenvolvimento, alterações e conversões de diversos programas e sistemas – "software" – devem ser ativados, não constituindo despesa operacional, cabendo, inclusive, a contabilização da correspondente correção monetária credora.*
- *Incomprovada, por documento hábil e idôneo, a efetividade da prestação do serviço, cabe a glosa de tais gastos como despesas do exercício.*



- *As doações a entidades de previdência privada, para serem consideradas dedutíveis, condicionam-se à autorização expressa de funcionamento, por parte do Ministério da Previdência Social.*
- *Consideram-se indevidos, na determinação do lucro real, os prejuízos representativos de liberalidade por parte da empresa autuada, caracterizados por operações financeiras revestidas de artificialismo.*
- *As despesas, a título de arrendamento mercantil, descaracterizadas como tal, devem ser glosadas e os valores respectivos ativados, cabendo, inclusive, a contabilização da correção monetária credora desses valores.*
- *A falta de adição ao lucro líquido do exercício de provisão, indevidamente constituída, somente revertida no exercício seguinte e a não apropriação dos rendimentos produzidos pelos títulos de carteira própria, no mesmo exercício, ensejam a postergação do pagamento do imposto, sujeita aos acréscimos legais.*
- *Caracteriza-se como omissão de receita o não reconhecimento dos rendimentos produzidos pelos títulos de carteira própria, que lastreiam operações de curto prazo.*
- *Improcede a compensação do imposto de renda retido na fonte, quando não relacionados a títulos próprios, ou quando incomprovadas as respectivas retenções.*

AÇÃO FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE”.

Tendo tomado ciência da decisão de primeira instância em 23/01/92, a contribuinte interpôs recurso voluntário a este Colegiado em 21/02/92, (fls. 549/587), onde apresenta, em síntese, as seguintes argumentações:

Item 4 do Auto de Infração:

- a decisão recorrida não apresenta as razões pelas quais considerou-se pertinente a autuação fiscal, restringindo-se a afirmar que “a documentação juntada ao processo demonstra claramente o procedimento do lançamento efetuado, porquanto se refere à

P 41

aquisição, desenvolvimento, alterações e conversões de diversos programas e sistemas...”;

- o exame dos contratos com a BEM Associados S/C Ltda., demonstra que os serviços por ela prestados foram: a) alteração dos programas para sua adequação à legislação pertinente; b) assessoria econômica com o acompanhamento da conjuntura econômico-financeira com o fornecimento de elementos e previsões sobre a evolução da conjuntura nacional;
- esses serviços são necessários para que os programas e sistemas estejam sempre atualizados. Não se pode confundir a manutenção do sistema com o “desenvolvimento de software” de que trata o parágrafo 2º do art. 6º do Decreto nº 92.186/85. Pretender ativar todos os serviços que adequam o “software” à legislação vigente seria obrigar as empresas a amortizar em cinco anos serviços que têm vida útil inferior a um ano;
- a fiscalização não levou em conta o disposto nos arts. 154 e 171 do RIR/80, pois, em se tratando de redução indevida do lucro real, decorrente da antecipação do reconhecimento de determinado encargo (pois o que é custo foi tratado como despesa do exercício em que incorrido), a fiscalização deveria ter efetuado o lançamento pelo valor líquido, ou seja, considerando a depreciação ou amortização dos bens ou direitos que deveria ser feita se o valor em causa tivesse sido ativado;

Item 5 do Auto de Infração:

- a decisão recorrida considerou insubsistente a parte da autuação que tratava da aquisição do “software de open market” visto que foi adquirida em dezembro de 1984, não influenciando o resultado daquele exercício ou do subsequente;



- restou, portanto, a parcela correspondente aos dispêndios com a manutenção dos programas, assessoria econômica, alteração de dados e adequação do programa à legislação superveniente;
- ficou comprovado no item precedente que a ativação daqueles valores era descabida visto a natureza dos serviços prestados. A simples inserção de dados econômicos em programas de computador e a assessoria econômica não podem ser confundidas com o "desenvolvimento de software".

Item 7 do Auto de Infração:

- a decisão recorrida manteve a glosa da despesa referente a pagamento feito a ACS Consultoria de Empresas Ltda., a título de assessoria técnica;
- os serviços contratados objetivaram o recrutamento e seleção de profissional de nível de diretoria. Dada a importância do cargo, a recorrente se valeu dos serviços da ACS, empresa especializada no recrutamento e seleção de profissionais de alto nível;
- não há que se falar em prova documental da necessidade da despesa no caso, já que essa necessidade decorre da própria formulação empresarial moderna que impõe a contratação de mão-de-obra qualificada.

Item 8 do Auto de Infração:

- A fiscalização dá como infringido o § 3º do art. 239 do RIR/80, segundo o qual as contribuições patronais e encargos semelhantes somente podem ser deduzidos como despesas operacionais quando pagos a entidades de previdência privada expressamente autorizadas a funcionar;
- não se pode confundir a doação de que trata o artigo acima, com a dotação orçamentária que tem época própria para ser realizada

estabelecida em lei. A partir do momento em que a recorrente e a sócia sócia estavam autorizadas a constituir a BRASPREV pelo órgão competente, a autorização para seu funcionamento decorreria única e exclusivamente do cumprimento dos atos formais impostos pela lei – dentre eles a dotação orçamentária em tela – e não do poder discricionário de qualquer órgão governamental;

- não teria cabimento o governo incentivar a criação desse tipo de entidade previdenciária, exigir uma dotação orçamentária prévia a seu funcionamento e penalizar o doador com a indedutibilidade dessa verba, por questão meramente temporal.

Item 9 do Auto de Infração:

- este item decorre de levantamento efetuado pelo BACEN de operações realizadas no final do ano de 1985 e início de 1986, que indicavam a existência de geração de lucros com “artificialismo”;
- observa-se que a autuação não foi feita com base em fatos ou documentos contábeis da recorrente, mas em conjecturas do fiscal autuante sobre eventuais procedimentos contábeis adotados na operação. É flagrante o equívoco da fiscalização, já que as operações indicadas pelo BACEN, e que deram base à fiscalização, tratavam especificamente de lucros supostamente “artificiais”. É indiscutível, pois, que os resultados positivos com as vendas dos títulos realizadas em 1984 aumentaram o lucro da recorrente, conforme atestado pelo Banco Central;
- a recorrente detinha títulos contabilizados em seu ativo segundo as diretrizes da Resolução BACEN nº 550, de 21.06.1979. O procedimento contábil imposto pelo BACEN fazia com que tais títulos ficassem contabilizados por valor inferior ao de mercado. Em vista disso, embora a recorrente desejasse “carregar” os títulos até os respectivos resgates, exteriorizou, ainda em 1985, o ganho potencial que os títulos apresentavam, vendendo-os pelos

respectivos valores de mercado, para comprar logo a seguir, no ano de 1986, títulos com as mesmas características dos vendidos;

- que as operações realizadas levaram-na a apropriar aos resultados do exercício de 1986, receitas que, não tivessem ditas operações ocorrido, figurariam nos resultados do exercício de 1987. Assim, o lucro real relativo ao exercício de 1986 teria sido determinado a maior na mesma proporção em que o lucro real do exercício seguinte teria sido quantificado a menor. Qual teria sido, portanto, o prejuízo do fisco? obviamente nenhum, pois não teria ocorrido qualquer das hipóteses referidas no artigo 171 do RIR/80;
- ainda que o procedimento da recorrente tivesse sido irregular (o que não é o caso), dele teria resultado, apenas, antecipação da apropriação de rendimentos, por inobservância do regime de competência. Conforme admite a própria CST, nos termos do Parecer Normativo (PN), nº 57/79, erros desta natureza não justificam lançamento de imposto.

Item 12 do Auto de Infração:

- como já mencionado na impugnação, os dispositivos legais dados por infringidos (art. 235 e §§, 289 c/c inciso I do art. 387, todos do RIR/80), não fazem qualquer referência a “valor residual”, muito menos a “valor residual mínimo aceitável”. O valor residual mínimo é um dos elementos do contrato de arrendamento mercantil e, na ausência de comandos específicos, seu valor está no campo da liberdade de contratar das partes envolvidas na transação.

Item 13 do Auto de Infração:

- o objeto deste item do auto é idêntico ao do item 5. Os equívocos cometidos pela fiscalização são os seguintes: a) pressupõe que valores acertadamente tratados como despesas devam ser ativados;



b) corrige o valor da contraprestação de arrendamento mercantil paga em dezembro de 1985 até dezembro de 1986, sem levar em conta que o registro do valor em causa no ativo permanente da recorrente importaria na majoração de seu lucro na mesma proporção e, conseqüentemente, do patrimônio líquido com o qual a recorrente iniciaria o ano de 1986; e c) deixa de levar em conta que a recorrente apresentou declaração semestral no exercício de 1987.

Item 15 do Auto de Infração:

- esse item trata de postergação do imposto, resultante da constituição indevida de provisões impropriamente intituladas como para oscilação de títulos objetivando o ajuste do custo dos bens do ativo ao valor de mercado, e reversão das mesmas no primeiro mês dos exercícios subsequentes;
- a contabilidade não existe, apenas, para possibilitar a determinação do lucro sobre o qual incide o imposto de renda; serve para aferir, com todo rigor e da maneira mais conservadora possível, o lucro disponível e, como tal, sujeito a incidência do imposto.

Item 16 do Auto de Infração:

- trata de postergação do pagamento do imposto de renda pelo não reconhecimento segundo o regime de competência, dos rendimentos produzidos pelos títulos da carteira própria da autada, lastreadores das operações com compromisso de recompra, contabilizados nos períodos-base subsequentes;
- os juros remuneram o dinheiro colocado à disposição de terceiros; a correção monetária preserva o seu valor. As aplicações às quais se atribuem juros e correção monetária são registradas, ao final de cada exercício, pelos respectivos valores originários, devidamente atualizados monetariamente e com os juros relativos ao período até



então decorrido, prevalecendo o valor de mercado, se o mesmo é inferior. Assim, aplicação feita em 30 de novembro de determinado ano, com previsão de correção monetária e juros de 1% ao mês, cujo valor originário seja 100, estará registrada por 111 em 31 de dezembro do mesmo ano, caso a correção monetária do período seja 10% e o valor de mercado do título não seja inferior à importância acima referida;

- as aplicações com renda prefixada também são formalizadas através da colocação de títulos com desconto sobre o respectivo valor de face. Se aplicação destinada a produzir resultados semelhantes aos apresentados nos itens anteriores fosse feita mediante a colocação de título, com desconto, sendo 350 seu valor de face, o respectivo preço de venda seria 100. Por outro lado, a despeito de, nesse caso, o valor de face do título ser de 350, seu valor em 31 de dezembro seria 111, já que o período transcorrido da aplicação (apenas 1 mês) não justificaria o registro de rentabilidade prevista para 12 meses. Aliás, outra não poderia ser a conclusão, pois se as aplicações versadas neste item, nada justificaria que se atribuísse a essas últimas valor diverso do daquelas.

Item 17 do Auto de Infração:

- trata da mesma matéria do item 16, porém, no primeiro, a autuação refere-se a postergação do recolhimento do imposto, enquanto que no segundo, o lançamento refere-se a omissão de receita, por inexistir lucro real no período-base subsequente.

Item 18 do Auto de Infração:

- segundo a fiscalização, a compensação de imposto de renda na fonte (IRF) nos exercícios de 1985 e 1986 teria sido irregular: a) seja por seu descabimento - em razão de o IRF referir-se a títulos

pertencentes a terceiros; ou b) seja pela falta de comprovação adequada de sua retenção;

- farta documentação foi anexada ao processo, tendo, por isso, a decisão recorrida excluído de tributação alguns valores indicados no auto de infração;
- entende a recorrente que já prestou as explicações e juntou ao processo toda a documentação necessária a que se comprovasse a regular apropriação do imposto relativo aos títulos arrolados pela fiscalização.

Ao apreciar a matéria, esta Câmara decidiu converter o julgamento em diligência, conforme Resolução 107-0.0103 (fls. 602), para que a repartição de origem promovesse a juntada aos autos das declarações de rendimentos da recorrente, referente aos exercícios de 1985 a 1987, e bem assim cópia do LALUR, partes A e B, relativa aos citados exercícios.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

O voto segue a mesma ordem dos itens que foram objeto de recurso, conforme apresentados no relatório.

Item nº 4 do Auto de Infração:

"Despesas indevidamente deduzidas do resultado dos exercícios de 1985 a 1987 – 2º semestre de 1986, a título de processamento de dados (conta nº 2.7.15.48.33.00), vez que deveriam ter sido ativadas por representarem investimentos realizados na aquisição de "software".

Trata o presente item, de inversões de capital na atualização e desenvolvimento de "software".

A Lei nº 7.232/84, trata do incentivo à atividade de informática, dispondo sobre medidas aplicáveis na área do imposto de renda, tais como: a produção, comercialização e serviços técnicos de informática, bem como em programas de criação, desenvolvimento ou adaptação tecnológica.

Por seu turno, o Decreto nº 92.187/85, que regulamentou a citada lei, dispõe, em seu art. 6º, § 2º que: *"os custos e despesas de aquisição e desenvolvimento de 'software' poderão ser amortizados em prazo não inferior a cinco anos"*, e a Instrução Normativa – SRF nº 04/85, em seu item II, fixa em cinco anos o



prazo de vida útil mínimo de aquisição e desenvolvimento de logiciais utilizados em processamento de dados.

Assim, impõe-se o registro dos valores utilizados para a aquisição de programas para a área de informática sejam efetivados no grupo do ativo permanente da empresa, por tratar de aplicações de capital que deverão ser amortizadas no prazo mínimo de cinco anos.

Contudo, deve ser reduzido do total tributável no presente item, os valores pagos relativos ao contrato de prestação de serviços de fls. 222/225, o qual se refere efetivamente a despesa de manutenção de "software", sendo incabível a glosa nesse particular.

Por outro lado, conforme vem decidindo reiteradamente este Colegiado, com a capitalização ex-officio, a amortização tornou-se medida a ser imposta em favor da recorrente, posto que a mesma não apropriou o encargo porque os valores não foram registrados no ativo permanente. Deve-se, pois, permitir à mesma, a dedução das importâncias referentes a tal encargo, observada as regras estabelecidas pela lei fiscal.

Item nº 5 do Auto de Infração:

"Saldo devedor de correção monetária apurado a maior, em decorrência do não lançamento a crédito da referida conta dos valores devidos em função das aquisições relatadas no item precedente".

Por se tratar de procedimento decorrente do item anterior, no qual tratou-se da glosa de valores indevidamente apropriados como despesa, os quais deveriam compor o ativo permanente da empresa e, portanto, sujeitos à correção monetária de balanço.



A ativação procedida de ofício relativamente a esses fatos, gera receita de correção monetária de balanço no exercício em questão, pois, a partir do exercício subsequente ela se anulará, pois o patrimônio líquido (também passível de correção monetária), aumentará na mesma proporção do ativo permanente.

Como a fiscalização efetuou o lançamento da correção monetária somente no período-base em os valores foram registrados como despesa, está correta a exigência.

Item nº 7 do Auto de Infração:

“Despesa indevidamente deduzida do lucro líquido, face a não comprovação com documento hábil e idônea da necessidade da mesma à atividade da empresa e nem à respectiva fonte produtora, no exercício de 1985, período-base de 1984, representada pelo valor de Cr\$ 14.625.000,00, paga a ACS Consultores de Empresas Ltda., em 08/11/84 e contabilizada na conta: Assessoria Técnica (2.7.15.48.03.00)”.

A glosa foi realizada pela autoridade autuante, fundamentada nos seguintes motivos:

- a) as importâncias pagas ou creditadas a título de serviços prestados só constituem autênticas despesas quando comprovada, de modo inequívoco, a efetividade da prestação de serviços que lhe daria causa para torná-las devidas;
- b) há falta de comprovação de que houve efetiva intermediação nos negócios, não bastando a alegação de que foram utilizados os serviços para justificar o pagamento da despesa, eis que não está claramente evidenciado o descrito

Pst

na nota fiscal, necessitando o contribuinte juntar, mesmo que com data posterior, correspondência especificando o serviço, o que deveria constar na nota fiscal, de modo inequívoco;

- c) a prova documental (nota fiscal) não preenche os requisitos para considerá-la hábil e idônea e o contribuinte não comprova os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade na contratação de tais serviços;
- d) não participa da natureza de despesas dedutíveis aquela cujo comprovantes não indiquem a causa que justificou o pagamento, uma vez que é esta indispensável ao exame da necessidade e normalidade do dispêndio;
- e) para se comprovar despesa de modo a torná-la dedutível, face a legislação do imposto de renda, não basta a prova de que ela foi assumida e de que houve o desembolso. Indispensável se torna, principalmente, ficar evidente que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que por isso mesmo torna devido o pagamento.

Todavia, do exame do que nos autos contém, percebe-se que, apesar de ter o autuante detectado irregularidades na escrita contábil da empresa ora recorrente - fato esse que culminou na lavratura do Auto de Infração de fls. 06 - absteve-se o responsável pelo procedimento de fazer anexar ao presente processo os documentos que, instruidores do feito, robustecesem suas acusações.

Observe-se, por relevante, que todos os documentos trazidos ao processo, relativamente ao presente item (fls. 247/252), o foram por iniciativa da própria autuada, como instruidores de suas razões de defesa (fls. 149/194), em estrito cumprimento, aliás, ao que determina o artigo 15 do Decreto nº 70.235/72, norteador do Processo Administrativo Fiscal.



De outra parte, cumpre ressaltar, com a devida vênia, que a documentação citada, bem como a argumentação trazida pela defendente mereceria melhor sorte, senão vejamos:

- a) às fls. 247, a nota fiscal nº 52, emitida pela prestadora dos serviços;
- b) às fls. 248, a fatura de nº 52, correspondente aos mesmos serviços;
- c) às fls. 249, a autorização de pagamento emitida pela beneficiária dos serviços;
- d) às fls. 250, correspondência expedida pela prestadora dos serviços para a fiscalizada, detalhando os serviços realizados;
- e) às fls. 251, correspondência expedida pela prestadora dos serviços, informando genericamente o tipo de serviço prestado;
- f) às fls. 252, a ficha de registro de admissão do diretor superintendente, contratado através dos serviços prestados pela empresa ACS.

Dessa forma, entendo que ficou perfeitamente demonstrado o serviço prestado pela empresa ACS Consultores de Empresas Ltda., o qual gerou despesas no valor de Cr\$ 14.625.000,00, conforme a nota fiscal nº 52, de 05/11/84. Tais serviços objetivaram a contratação de profissional para o cargo de diretor superintendente da recorrente.

Como, então, negar-se-lhe o reconhecimento de que tais gastos correspondem a despesas do período quando a documentação que lastreia os lançamentos constitui-se em documentos fiscais emitidos por terceiros, que identificam a natureza do serviço, bem assim o respectivo prestador, possibilitando, dessa forma, as constatações de que atendem aos requisitos de normalidade e usualidade previstos no artigo 191 do RIR/80.



Sobre o assunto, leciona Ruy Barbosa Nogueira, em seu "Curso de Direito Tributário" (Editora Saraiva – 10ª Edição – pg. 248):

"O procedimento tributário é uma seqüência ordenada de atos tendentes a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O procedimento é assim a forma administrativa de exame e apuração das possíveis obrigações e, como elas, igualmente regulado por lei e, por isso mesmo, a própria forma de proceder constitui um direito assegurado às partes. É o 'devido processo legal'.

Para que a solução não venha a ser errônea ou resulte injustiça, a lei prevê um método, uma certa ordem.

O procedimento fiscal é, pois, um ordenamento do modo de proceder para que tanto a imposição, como a arrecadação e a fiscalização sejam feitas na medida e na forma previstas na lei.

Para que seja atingido o fim, é preciso empregar-se o meio. Para cumprir-se a lei material, criadora da obrigação tributária, é necessária a lei formal, criadora do modo de proceder.

Qual a natureza jurídica das chamadas medidas de ordem, ou melhor, do procedimento tributário, se afinal o procedimento é uma questão de forma?

A solução está exatamente no problema da legitimidade do ato jurídico.

Quando a forma for prescrita em lei, a não-observância acarretará em princípio, a nulidade do ato formal praticado. Devem, assim, as partes, fisco e contribuinte, obedecer à forma processual, e isto porque as partes têm um direito público subjetivo à legitimidade do ato jurídico."

Assim, até prova em contrário, por força do disposto no art. 9º, e §§ do Decreto-lei nº 1.598/77, prevalece como verdade o que se contém na contabilidade da empresa e nos documentos que a lastreiam.



Item nº 8 do Auto de Infração:

"Despesas indevidamente deduzida do lucro líquido do exercício de 1985, período-base de 1984, a título de Outras Despesas Operacionais (conta: 2.7.20.99.00.00), representada por doação a entidade de previdência BRASPREV, em 31/12/1984, no montante de Cr\$ 230.147.477,00, para a qual não havia autorização expressa de funcionamento por parte do Ministério da Previdência Social".

Sobre a matéria, o artigo 239 do RIR/80, estabelece que:

"Art. 239 – Consideram-se despesas operacionais os gastos realizados pelas empresas com serviços de assistência médica, odontológica, farmacêutica e social, destinados indistintamente a todos os seus empregados.

§ 1º - (omissis).

§ 2º - Os recursos despendidos pelas empresas na manutenção dos programas assistenciais somente serão considerados como despesas operacionais quando devidamente comprovados, mediante manutenção de sistema de registros contábeis específicos capazes de demonstrar os custos pertinentes a cada modalidade de assistência e quando as entidades prestadoras também mantenham sistema contábil que especifique as parcelas de receita e de custos dos serviços prestados.

§ 3º - As contribuições patronais e outros encargos das empresas com os demais benefícios complementares ou assemelhados aos da previdência oficial somente poderão ser deduzidos como despesas operacionais quando pagos a entidades de previdência privada expressamente autorizadas a funcionar, ressalvado o disposto no artigo 37 do Decreto nº 81.240, de 20 de janeiro de 1978, referente a empresas que mantinham plano de benefícios antes daquela data."



Processo nº. : 10768.021319/88-84
Acórdão nº. : 107-05.282

Por seu turno, o artigo 6º do Decreto nº 81.240, de 20 de janeiro de 1978, estabelece que:

"Art. 6º. A autorização para funcionamento das entidades fechadas será concedida mediante portaria do Ministro da Previdência e Assistência Social, a requerimento conjunto dos representantes legais da entidade interessada e de sua patrocinadora ou patrocinadoras."

O Decreto no 82.325, de 27 de setembro de 1978, em seu artigo 1º, alterou o dispositivo acima, ao determinar o seguinte:

"Art. 1º. O § 1º do artigo 6º, o artigo 16, o caput do artigo 17 e seu § 2º do Decreto n. 81.240, de 20 de janeiro de 1978, passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 6º

§ 1º. O funcionamento da entidade fechada, a iniciar-se com a cobrança das contribuições dos empregados e da patrocinadora, deverá ser precedido de doação desta àquela de valor em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional – ORTN, nunca inferior a 7% (sete por cento) da folha de salários dos participantes no ano imediatamente anterior, realizada na forma que for estabelecida pelo Conselho de Previdência Complementar – CPC – do MPAS, a que se refere o artigo 14 deste Regulamento."

Assim, nos termos do artigo 6º do Decreto nº 82.235, a autorização para funcionamento de entidade de previdência privada depende de anterior dotação por parte da patrocinadora. Referida dotação é, por assim dizer, o elemento principal da autorização.

A doação prevista no artigo 3º do RIR/80, não deve ser confundida com a dotação orçamentária estabelecida no citado decreto e que foi motivo da presente glosa, pois a primeira restringe a dedutibilidade das contribuições



Processo nº. : 10768.021319/88-84
Acórdão nº. : 107-05.282

e demais donativos feitos pelas pessoas jurídicas, condicionando que a beneficiária deve encontrar-se devidamente autorizada a funcionar. A segunda dispõe que a autorização para funcionamento de entidades privadas depende de dotação prévia de determinado valor.

No presente caso, a dotação efetuada pela recorrente trata-se de uma exigência legal, precedente ao funcionamento da entidade, devendo ser provido o presente item.

Item nº 9 do Auto de Infração:

"Dedução indevida na determinação do lucro real do exercício de 1987, 1º semestre de 1986, de prejuízos representativos de liberalidade por parte da empresa autuada e caracterizados, conforme apurado pelo BACEN e relatado no ofício DERJA-GABIN 00.0214/87, de 24/02/1987, pela prática, em 02/01/1986, de operações financeiras com ORTN, vencimento em 15/10/1986, com artificialismo, em conjunto com as instituições financeiras ATIVA CTV e LECCA DTVM, nos valores respectivos de Cr\$ 541.105.000,00 e Cr\$ 2.350.251.000,00, num total de Cr\$ 2.891.256.000,00".

Às fls. 58 do presente processo, o Anexo ao Expediente DERJA/GABIN-00.0214/87 de 24.02.87, emitido pelo Banco Central do Brasil, documento esse que originou a infração ora discutida, o qual relata o seguinte:

"1º Caso:

No dia 30.12.85, a VEREDA compra da ATIVA, com compromisso de revenda para 02.01.86, 500.000 ORTN's 1/6 com vencimento para 15.10.86 por Cr\$ 34.783.525.000,00 e compromisso de Cr\$ 35.303.540.000,00.

Nesse mesmo dia a VEREDA vende final para a ATIVA 500.000 ORTN's, do mesmo tipo e vencimento, por Cr\$



35.316.660.000,00, apurando um lucro de Cr\$ 533.135.000,00.

No dia seguinte (02.01.86), a VEREDA compra final da ATIVA 500.000 ORTN's, do mesmo tipo e vencimento por Cr\$ 35.844.645.000, e honrando compromisso assumido com a mesma empresa, revende 500.000 ORTN's por Cr\$ 35.303.540.000,00, contabilizando um prejuízo de Cr\$ 541.105.000,00.

2º Caso:

No dia 30.12.85, a VEREDA negociou (compra/venda) ORTN's 1/6% com vencimento para 15.10.86 a um P.U. de Cr\$ 69.567,05, sendo que a sua maior compra final foi do Banco Multiplic de onde foi adquirido 2.000.000 de ORTN's a um P.U. de Cr\$ 69.549,02.

Nesse mesmo dia a VEREDA vende final para a LECCA 2.150.000 ORTN's do tipo especificado acima, por um P.U. de Cr\$ 70.633,32 apurando assim, um lucro operacional de Cr\$ 1.084,30 (70.633,32 menos 69.549,02) por ORTN vendida.

No dia 02.01.86 a VEREDA compra da LECCA as 2.150.000 ORTN's por um P.U. de Cr\$ 71.689,29, apurando um prejuízo operacional de Cr\$ 1.093,14 (71.689,29 – 70.596,15) por ORTN. O valor de Cr\$ 70.596,15 foi o P.U. utilizado em todas as operações de venda realizadas no dia 02.01.86.

As operações realizadas, em 30.12.85, com a LECCA e com a ATIVA, geraram prejuízo para essas empresas que não foram compensados no mesmo exercício.

Em sua defesa, a contribuinte afirma que, no último mês do período-base relativo ao exercício de 1986, detinha títulos contabilizados em seu ativo segundo as diretrizes da Resolução BACEN nº 550/79. O procedimento contábil imposto pelo BACEN fazia com que tais títulos ficassem registrados por valor inferior ao de mercado. Em vista disto, embora desejasse “carregar” (como se diz no mercado financeiro) os títulos até os respectivos resgates, exteriorizou, ainda em 1985, o ganho potencial que os títulos em causa já representavam, vendendo-os

pelos respectivos valores de mercado, para comprar logo a seguir, no ano de 1986, títulos com as mesmas características dos vendidos.

Argumenta ainda, que as operações realizadas levaram-na a apropriar aos resultados do exercício de 1986, receitas que, não tivessem ditas operações ocorrido, figurariam nos resultados do exercício de 1987.

Por seu turno, a autoridade autuante, na Informação Fiscal (fls. 476), menciona que:

São, ainda, contabilizados na conta "Rendas de Títulos e Valores Mobiliários" os rendimentos oferecidos pelos títulos que lastreiam as operações à taxa de emissão e no final de cada mês a instituição deve proceder à atualização dos títulos de sua carteira, creditando nessa mesma conta o acréscimo de valor.

Algumas instituições, entretanto, vêm efetuando essa apropriação de rendimentos à taxa de mercado, que difere por consequência da taxa original do título, sendo geralmente superiores à da emissão.

Assim sendo, a importância que deveria ser registrada em "Rendas de Títulos e Valores Mobiliários" seria maior do que a inicialmente oferecida pelo título. Porém, em vez de apropriar nessa conta específica os rendimentos dos títulos, agregam tais valores ao preço do papel. Por ocasião da venda do título, ele estará fatalmente superavaliado, gerando prejuízo que afetará, dessa forma, substancialmente o resultado do exercício, reduzindo-o

E deve ter sido exatamente esse o procedimento adotado pelo contribuinte, quando revela que exteriorizou o ganho potencial que os títulos em causa já apresentavam e que, em síntese, apropriou em 1985 ganhos que, não fosse a venda dos mesmos títulos, seriam exteriorizados à época dos respectivos resgates. Entretanto, não deve este ajuste ser feito no preço unitário do papel (PU) e sim apropriado na conta "Rendas de Títulos e Valores Mobiliários. Se, conforme diz, sua carteira, quanto a estes títulos, estava subavaliada e foi ajustada aos preços da Resolução 550, errou, pois não é, definitivamente, no preço do papel que deveria fazer tal ajuste e sim na conta

"Rendas de Títulos e Valores Mobiliários", o que impediria, quando da venda dos papéis, que realizasse brutal prejuízo".

Ao registrar o último parágrafo acima transcrito, a autoridade atuante demonstrou que não possuía pleno conhecimento dos atos praticados pela atuada, bem como não aprofundou suficientemente a ação fiscal para tornar perfeito o procedimento de ofício.

A autuação demonstra ter sido realizada com base em conjecturas e presunções, incabíveis ao caso. De uma análise mais detalhada das peças dos autos, vislumbra-se que a recorrente não gerou prejuízos em operações fictícias, mas sim apropriou receitas no ano de 1985, as quais seriam de competência do ano de 1986.

Tal procedimento seria irregular caso gerasse lucros com o objetivo único de compensar prejuízos fiscais anteriores, o que não é o caso.

A falta de atendimento ao regime de competência do exercício está prevista no artigo 171 do RIR/80:

"Art. 171 – A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

I – postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao que seria devido; ou

II – a redução indevida do lucro real em qualquer período-base."

A Administração Tributária pronunciou-se sobre o assunto através do Parecer Normativo CST nº 57/79, onde cita no item 6.1, o seguinte:



“6.1. Ante isso, e tomando por referência o período-base competente, há que se constatar que o registro antecipado de receita, rendimento ou reconhecimento de lucro ou a contabilização posterior de custo ou dedução não ocasionam, via de regra, prejuízo para o Fisco, quando então tais eventos não autorizam a efetivação de lançamento. Configurariam meras inexatidões contábeis sem efeitos tributários.”

Assim, depreende-se dos autos, que o procedimento adotado pela empresa não incorreu em redução indevida da base de cálculo do imposto, tampouco ficou provado nos autos a realização de qualquer irregularidade fiscal.

Em face do exposto, ainda que entenda que o Fisco teria direito de questionar as operações realizadas pela pessoa jurídica, a verdade é que faltou na espécie o devido aprofundamento da matéria, erigindo-se a premissa acusatória apenas em requisitos subjetivos e sem a necessária sustentação ao lançamento.

Neste particular fica provido o apelo.

Item nº 12 do Auto de Infração:

“Dedução indevida do lucro líquido dos exercícios de 1986, períodos-base de 1985 e de 1987, 1º e 2º semestres de 1986, de despesas a título de arrendamento mercantil, vez que os contratos de números 370/85, 380/85 e 386/85, celebrados com a Franlease S/A, Arrendamento Mercantil, não se caracterizam como de “leasing” e sim como de compra e venda a prazo de bens do Ativo Permanente, em decorrência da fixação contratual prévia de valor residual insignificante ou simbólico de 1% (um por cento), do valor do termo de encerramento dos contratos.”



Neste particular, não cabe razão à fiscalização. Com efeito no caso em tela, deve-se observar o princípio da estrita legalidade, uma vez que a lei nº 6.099/74 não faz qualquer restrição quanto ao valor residual atribuído ao bem no final do contrato, e por isso não confirma a glosa da despesa.

De fato, a Lei nº 6.099/74, ao dispor sobre as operações de "leasing", não estabeleceu qualquer regra para fixação do valor residual do bem, de forma que, legalmente, não há qualquer impedimento para que as partes contratantes o fixarem livremente. Neste sentido merece relevo o Acórdão nº 89.01.00449-6 - MG, da E. 3ª Turma do TRF, da 1ª Região, sendo Relator o Juiz Tourinho Neto (DG JI de 19/12/91), cuja Ementa é a seguinte:

"Tributário – Imposto de Renda. Arrendamento Mercantil (leasing). Valor residual. Dedução.

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

2. Apelação e remessa improvidas."

Portanto, como se vê, a jurisprudência de nossos tribunais, a qual me filio, está pacificada no sentido de que a fixação de valor residual mínimo, não descaracteriza o contrato de leasing, ou seja, a posição da fiscalização do imposto de renda é contrária a lei.

Item nº 13 do Auto de Infração:

"Saldo devedor de correção monetária apurado a maior em virtude do não lançamento a crédito da referida conta das importâncias relacionadas no item acima, indevidamente consideradas como despesas de arrendamento mercantil e representativas da aquisição de bens do Ativo Permanente a prazo".



O presente item é decorrente do anterior, que trata da glosa das despesas realizadas com arrendamento mercantil e, em consequência, o lançamento efetuado trata da ativação dos pagamentos registrados sob a rubrica de "leasing".

Sendo infirmado o item relativo a glosa das despesas que originou a matéria ora em discussão, o presente também não deve prosperar por ser decorrente daquele.

Item nº 15 do Auto de Infração:

"Acréscimos legais representados por correção monetária, multa de ofício e juros de mora devidos em função da constatação de postergação no pagamento do imposto de renda referentes aos exercícios de 1985, período-base de 1984 e exercício de 1986, período-base de 1985, respectivamente, resultante da constituição indevida de provisões impropriamente intituladas como para oscilação de títulos objetivando o ajuste do custo dos bens do Ativo ao valor de mercado, conforme discriminação abaixo, e reversão das mesmas no primeiro mês dos exercícios subseqüentes, a saber:

Exercício de 1985 – período-base de 1984:

Provisão não justificável, constituída para títulos pertencentes a carteira vinculada, ou seja, títulos com compromissos de revenda para os dias 02/01/1985 e 09/04/1985, como se demonstra:

ORTSP vencimento 15/12/1985 – Provisão:	Cr\$ 127.544
ORTN vencimento 15/12/1985 – Provisão:	<u>Cr\$ 60.168.439</u>
Total:	Cr\$ 60.295.983



Exercício de 1986 – período-base de 1985:

Provisão não passível de caracterização como de oscilação de títulos, por ter sido constituída com base em resultados (prejuízos) previstos para 02/01/1986 e 03/01/1986, quando da recompra da LTN, com vencimento em 08/01/1986, no montante de Cr\$ 1.603.488.927”.

Trata o presente item de glosa da Provisão para Oscilação de Títulos para ajuste do custo dos mesmos ao valor de mercado. Referida provisão, que teve sua reversão nos primeiros dias do exercício seguinte, foi considerada indedutível, tendo, em consequência, o lançamento tributário a título de postergação do IRPJ.

O Parecer Normativo CST nº 21, de 24 de setembro de 1984, assim ementado: *“Os rendimentos produzidos pelos títulos de renda fixa utilizados como lastro nas operações de curto prazo com carta de recompra devem ser computados na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, pela instituição financeira compromissária compradora”,* em seu item 5, ao apreciar o assunto, ensina o seguinte:

“5. Também do item V da Portaria nº 016/84 se extrai a solução da dúvida remanescente, qual seja a de se determinar o beneficiário dos rendimentos produzidos pelos títulos de renda fixa enquanto lastreando operações de curto prazo, especialmente quando o período de lastro faz com que a operação alcance dois períodos-base sucessivos, com apuração de resultado intermediário.

5.1 – Sabe-se que, por força da Lei das S/A (arts. 177 e 183) e do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 67, XI), por ocasião do encerramento do balanço anual, as pessoas jurídicas devem atualizar o valor de todos os direitos e títulos de crédito que componham o seu ativo, sendo a variação correspondente computada na determinação do lucro real. A propósito, a Secretaria da Receita Federal, através da Instrução Normativa nº 111, de 22 de novembro de 1983, que trata da atualização do valor das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional com cláusula de

correção cambial, dispôs que 'na hipótese de a atualização mencionada no item anterior não ser registrada contabilmente – em virtude de os títulos constarem de contas de compensação – a variação correspondente constituirá adição ao lucro líquido do exercício, no Livro de Apuração do Lucro Real', e 'não será somada ao patrimônio líquido para efeito de correção monetária das demonstrações financeiras'. Os dispositivos transcritos são válidos, também, para os demais títulos e obrigações sujeitos a atualização.

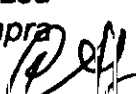
5.2 – Os demais rendimentos dos títulos (juros, prêmios de repactuação etc.) são apropriados no resultado do exercício de conformidade com a característica de cada papel; os juros, pelo valor produzido até o encerramento do exercício social, ainda que não recebido, e o prêmio de repactuação, proporcional ao período a que competir, diferindo-se a parcela correspondente ao exercício social seguinte; quando for pactuado que o prêmio será pago no vencimento do período previsto, o seu tratamento é idêntico ao dos juros. Outros rendimentos devem ser tratados de acordo com as respectivas características.

6. Determinada a obrigatoriedade de reconhecimento e apropriação dos rendimentos produzidos pelos referidos papéis, resta saber a quem compete o cumprimento desta obrigação'.

Assim, nas operações com carta de recompra, os títulos lastreadores são considerados como se tivessem permanecido no ativo da instituição financeira emitente da carta. Nesses negócios os títulos são oferecidos apenas como garantia, não havendo, na realidade, a venda definitiva do papel e o rendimento produzido pelo título é da instituição financeira custodiante do mesmo, enquanto que, por outro lado, ao investidor é oferecida remuneração própria para as operações do mercado aberto a preço fixo.

Na fala fiscal (fls. 486/487), a autoridade autuante assim se manifesta a respeito:

"Ora, no caso em tela, o autuado é o investidor. Realizou operação de "open", aplicando o seu dinheiro da compra



de títulos e o vendedor recebeu o dinheiro emprestado e se comprometeu a devolver o dinheiro desses mesmos títulos por um determinado valor e numa data certa. Um atuou como contraparte do outro. A entidade vendedora dos títulos realizou operação de financiamento, captando recursos no mercado e oferecendo à guiza de remuneração do dinheiro, uma taxa linear, em que os custos do financiamento são agregados ao Preço Unitário (P.U.) do lastro (títulos), como se pode verificar pelo documento de fls. 74.

Em verdade, sob o ponto de vista econômico, os títulos não saíram da sociedade emitente da carta de recompra, funcionando, apenas, como lastro (garantia) da operação. Contabilmente, porém, a entidade tomadora dos recursos, efetuou uma operação de venda de títulos de sua carteira, baixando-os de seu ativo e registrando, em conta de compensação, a obrigação assumida de recomprá-los, na vigência da Resolução nº 366, de 09/04/1976. A contabilização é feita no sistema de compensação para registro de vários acordos a preços fixos e ao Ativo Circulante títulos não negociados.

Já a investidora, a autuada, lança o valor dos títulos de terceiros em seu Ativo, conta: Títulos Vinculados a Revenda ou Venda e o compromisso assumido na data da aquisição em contas de compensação pelo valor pactuado na operação. Os ganhos processados nas aplicações em Títulos de Renda Fixa são registrados contabilmente na conta: Lucros em Operações Financeiras, enquanto envolvidos em negociação a preços fixos.

Nas operações compromissadas, de financiamento, portanto, há venda/compra de títulos de renda fixa com compromisso recompra/revenda para liquidação posterior e em condições de retorno previamente acordados, caracterizando-se, principalmente, pela existência de acordo predeterminado para a volta dos títulos.

Por ocasião do levantamento do balanço, em 31/12/1984, o contribuinte atualizou sua carteira de títulos, comparou-as com o valor do mercado, que é a cotação constante de publicações especializadas (ANDIMA/GEROF) e que retrata o preço médio dos vários títulos existentes praticados pelas instituições no dia da avaliação, fazendo os necessários ajustes, contra os quais não nos insurgimos, vez que à instituição financeira cabe constituir provisão em montante suficiente para justar o valor dos

Ref

bens do seu ativo ao de mercado, se este for menor do que o preço atualizado dos títulos. Tal provisão, denominada Provisão para Oscilação dos Títulos, para ser dedutível, nos termos do artigo 222 do RIR/80, deve ser feita de maneira que se possa comprovar tanto o valor de mercado quanto o dos títulos, já que o rendimento produzido pelos mesmos vêm expressos em seu próprio corpo ou no documento de emissão.

Porém, o contribuinte, estendeu tal procedimento aos títulos de terceiros, momentaneamente compondo sua carteira vinculada utilizando métodos de cálculo linear e exponencial para aferir a remuneração e, a diferença entre os valores num e noutro apurados, chamou, indevidamente de Provisão de Oscilação de Títulos.

Ora, o ganho a ser obtido quando da liquidação das operações de financiamento em tela já era conhecido desde a data da aplicação. A remuneração a ser paga foi calculada com base em método linear. Portanto, o compromisso assumido foi acordado previamente pelas partes e expressados no próprio documento originário das operações, não havendo, pois, como se falar em oscilação.

A provisão registrada pela recorrente é utilizada para o ajuste dos títulos ao valor de mercado, se este for menor. Porém, as operações realizadas que deram causa a constituição da referida provisão, foram contratadas "a priori", com rendimento prefixado, onde já se conhece de antemão os ganhos que as operações possibilitam.

Nesse caso, o valor do título é acertado entre as partes, não tendo interferência alguma sobre a operação o chamado valor de mercado, pois o preço final dos títulos está antecipadamente determinado. A instituição investida realizará a recompra dos mesmos pelo valor previamente estipulado, sem considerar o preço de mercado.

Isto posto e, tendo em vista que as instituições financeiras sempre cumprem os ajustes contratados para maior segurança e liquidez do



mercado, não há o que se falar em valor provável de provisão para ajuste do compromisso assumido ao valor de mercado, quando a operação foi decorrente de acordo entre as partes, o que a legislação fiscal não legitima.

No exercício financeiro de 1986, foi constituída provisão para oscilações de títulos para ajuste do custo dos mesmos ao valor de mercado de Cr\$ 1.603.488.927, sobre as operações de financiamento concedidas, lastreadas em LTN, com cláusula de recompra para 02/01/86 e para 03/10/86.

Tais valores constituem o custo do financiamento para a contribuinte, a ser reconhecido em 02/01/86 e em 03/01/86, quando do retorno dos títulos. O resultado obtido nas operações de financiamento lastreadas por esses títulos é reconhecida, quando da realização efetiva que, no caso, é em 02/01/86 e em 03/01/86, quando do retorno dos títulos.

A contribuinte adquiriu em 06/11/85, referidos títulos, com vencimento em 08/01/86, vendendo-os posteriormente, com compromisso de recompra, procedendo diariamente os lançamentos de apropriação aos custos dos financiamentos.

Em 31/12/85, por ocasião do encerramento do exercício, foi procedida a atualização da carteira própria de títulos, com a comparação dos mesmos ao valor de mercado e a constituição da provisão para oscilação de títulos. Nessa provisão foram incluídos os custos de financiamento das operações compromissadas dos dias 30/12/85 e 02/01/86, com vencimento para 02/01/86 e 03/01/86. Antecipou, dessa forma, os custos de só seriam efetivados no exercício seguinte.

Entendo incabível a dedutibilidade da provisão visando perdas prováveis para a realização do investimento, pois, conforme detectou a fiscalização, a contribuinte adquiriu os títulos por Cr\$ 874,60 e os resgatou por Cr\$ 1.000.



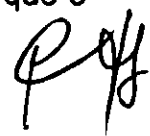
Item nº 16 do Auto de Infração:

“Acréscimos legais representados por correção monetária, multa de ofício e juros de mora devidos em função da postergação do pagamento do imposto de renda pessoa jurídica nos exercícios e valores abaixo demonstrados, resultante do não reconhecimento da apropriação, segundo o regime de competência dos balanços dos respectivos períodos-base, dos rendimentos produzidos pelos títulos da carteira própria da autuada, lastreadores das operações com compromisso de recompra e contabilizados nos período-base subseqüentes”.

O artigo 67, XI, do Decreto-lei nº 1.598/77, determina que, por ocasião do encerramento do balanço anual, as pessoas jurídicas devem atualizar o valor de todos os direitos e títulos de crédito que compuserem o seu ativo, segundo a variação correspondente, computando o resultado na apuração do lucro real. A IN SRF 111/83, entendeu que tal procedimento é aplicável às situações em que a atualização não será registrada contabilmente em virtude de os títulos constarem em contas de compensação, relativamente às Obrigações do Tesouro Nacional, com cláusula de correção cambial. A Administração Tributária, através do Parecer Normativo nº 21/84, considerou que tais procedimentos são aplicáveis aos demais títulos e obrigações sujeitos à atualização.

Assim, os rendimentos produzidos pelos títulos de renda fixa, utilizados como lastro nas operações de curto prazo, com carta de recompra, devem ser computados na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, pela instituição financeira compradora. Dessa forma, ficou estabelecida a obrigatoriedade do reconhecimento dos rendimentos produzidos pelos referidos papéis “pro-rata tempore”.

Nas operações sem carta de recompra, cada negociação corresponde a uma compra e venda definitivas, apurando o alienante o resultado na venda - ganho ou perda - tendo por base o valor contábil do título, enquanto que o



investidor realiza a apropriação de todo o rendimento do mesmo, produzido durante o tempo de permanência do papel no seu ativo.

Da documentação juntada aos autos pela defendente, em primeira instância foram apreciados e excluídos da tributação todos os valores que tratavam-se de venda definitiva, não passíveis de atualização por ocasião do encerramento do balanço. Os demais, porquanto não comprovada tal ocorrência, pois tratam-se de venda com compromisso de recompra, pertencentes à carteira própria da instituição, devem ter os seus valores mantidos na presente exigência fiscal.

Item nº 17 do Auto de Infração:

“Omissão de receita caracterizada pelo não reconhecimento, no exercício de 1987 – 1º semestre de 1986, dos rendimentos produzidos pelos títulos a seguir discriminados, em decorrência da falta de atualização dos mesmos, no balanço encerrado em 30/06/1986, pertencentes a carteira própria da instituição ora autuada e lastreadores de operações com compromisso de recompra, tendo em vista que na declaração apresentada e referente ao 2º semestre de 1986, não houve pagamento do imposto de renda”.

A infração presente neste item, apresenta os mesmos fundamentos do item anterior, ou seja, tributa a falta de apropriação dos rendimentos produzidos pelos títulos de renda fixa, os quais, no balanço de encerramento do 1º semestre de 1986, exercício de 1987, estavam lastreando operações de financiamento e que não foram devidamente atualizados. Porém, no presente caso, como neste semestre a contribuinte apurou prejuízo fiscal, não existe o caso de postergação do imposto de renda.

Também aqui houve a redução parcial do lançamento pela autoridade monocrática, tendo em vista a comprovação por parte da pessoa jurídica, de valores indevidamente incluídos no auto de infração.



Assim, como no item anterior, o presente deve ser mantido.

Item nº 18 do Auto de Infração:

“Compensação a maior do imposto de renda “pro-rata tempore” dos títulos mobiliários lastreadores de operações financeiras, mas pertencentes a terceiros, ou retenções do tributo que não foram devidamente comprovados.”

Na contestação fiscal, a autoridade autuante esclarece que:

“O contribuinte foi autuado, neste item, face à compensação do imposto de renda apropriado a maior pelo critério de proporcionalidade da permanência do título ou obrigação no seu ativo e em virtude da retenção do tributo não ser sido devidamente comprovada.

1º) exercício de 1985, período-base 1984:

Apropriação a maior do imposto relativo aos títulos arrolados às fls. 13 do processo em tela, devendo ser mantidas as glosas pelos seguintes motivos:

a) cédulas hipotecárias BRAPA – 213,05 OTN. Tais títulos foram considerados emitidos de forma irregular, tendo merecido do Banco Central do Brasil, em 27/08/84, advertência para que a instituição se abstivesse de realizar operações com os referidos títulos.

b) ORTN vencimento em 15/08/85

ORTN vencimento em 15/09/85

ORTN vencimento em 15/04/88

Mantém-se a tributação referente a estes títulos, tendo em vista que neste exercício foram apropriadas parcelas do imposto que a instituição só teria direito a compensar no exercício seguinte, quando ocorresse nova retenção, nos termos do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.072/83.

Para as ORTNs, há pagamento periódico de juros e os cálculos devem-se reportar à data do último termo inicial da contagem do prazo para pagamento dos rendimentos. Os juros são acumulados “pro-rata tempore” desde a data da emissão/último pagamento

de juros até a data da venda, resgate ou próximo vencimento de juros.

Assim, em relação a esses títulos, houve pagamento de rendimentos, por parte da instituição deles emitente em 01/08/84, 01/09/84 e 01/10/84, respectivamente e os valores atribuídos para o restante do prazo, só serão compensáveis no exercício seguinte."

As provas apresentadas pela defendente foram apreciadas pelas autoridades autuante e julgadora de primeira instância, tendo sido excluídos da tributação todos os valores devidamente comprovados, sendo que para os demais, não comprovados, foi mantida a glosa.

Como na presente instância a recorrente nada trouxe aos autos para modificar a situação, sou pela manutenção do presente item.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para que se exclua da tributação os seguintes valores: a parcela referente a despesa com manutenção de programas de informática; a amortização correspondente ao próprio exercício da ativação de ofício; a glosa das despesas de arrendamento mercantil e sua correção monetária; a glosa de despesa com assessoria técnica; a glosa de despesa relativa a doação a entidade de previdência privada e a glosa dos prejuízos apurados em operações com instituições financeiras.

Sala das Sessões - DF, em 22 de setembro de 1998.


PAULO ROBERTO CORTEZ