



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº: 10850.002537/91-59
RECURSO Nº: 104.037 - IRPJ - Exs.: 1987 e 1988
RECORRENTE: TRANSPORTE COLETIVO CÉLICO LTDA.
RECORRIDA: DRF EM SÃO JOSÉ DO RIO PRETO - SP
SESSÃO DE: 09 DE AGOSTO DE 1993
ACÓRDÃO Nº: 107-0.502

ARRENDAMENTO MERCANTIL - DESVIRTUAMENTO DO CONTRATO - CARACTERIZAÇÃO DA OPERAÇÃO COMO DE COMPRA E VENDA A PRAZO - INDEDUTIBILIDADE DAS PRESTAÇÕES PAGAS - A concentração do valor de prestações no início do contrato, aliada, ainda, ao valor residual simbólico na liquidação do contrato, desvirtua a essência do contrato de leasing e dos princípios em que se assenta, convertendo-o, na realidade, em contrato de compra e venda a prazo. Indedutíveis, conseqüentemente, as prestações pagas a título de arrendamento mercantil.

ARRENDAMENTO MERCANTIL - LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DE CONTRATO - DESCARACTERIZAÇÃO DA OPERAÇÃO - A liquidação antecipada de contrato de arrendamento mercantil descaracteriza a operação de leasing, impondo-se as conseqüências prescritas em lei.

DIREITO À FORMAÇÃO DE RESERVA OCULTA NO P.L E AOS EFEITOS DA DEPRECIAÇÃO - ADMISSIBILIDADE - O ajuste ao lucro, líquido em função da ativação de bens ou de valores lançados indevidamente em resultados, com os efeitos, inclusive, da correção monetária, autoriza o contribuinte, no cálculo da matéria tributável, a formar, no patrimônio líquido, a reserva oculta gerando, a partir do exercício financeiro subsequente, o diferencial de correção monetária, bem como os efeitos da depreciação do bens ativados.

TRD - Inadmissível a cobrança de juros com base na TRD no período compreendido entre fevereiro e julho de 1991.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA APLICÁVEL - No lançamento de ofício, é inaplicável a multa de mora de 20%.

Vistos, relatados os presentes autos do recurso interposto por
TRANSPORTE COLETIVO CÉLICO LTDA.

PROCESSO Nº: 10850.002537/91-59
ACÓRDÃO Nº: 107-0.502

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso quanto ao arrendamento mercantil (contratos 4191/84 e 5183/85), vencidos os Conselheiros NATANAEL MARTINS e EDUARDO OBINO CIRNE LIME, tendo sido designada para redigir o voto vencedor a Conselheira MARIANGELA REIS VARISCO; e, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso quanto ao arrendamento mercantil (contrato 6997/86 - contrato liquidado antecipadamente), para considerar na base tributável a depreciação verificada e a correspondente correção monetária, a formação da reserva oculta no patrimônio líquido e a exclusão da TRD acumulada no período de 01/02/91 a 01/08/91, nos termos do voto do relator.


RAFAEL GARCIA CALDERON BARRANCO
PRESIDENTE


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
RELATORA DESIGNADA "AD HOC"

FORMALIZADO EM: 18 OUT 1996

Participaram, ainda, do presente julgado, os seguintes Conselheiros: JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA. Ausente os Conselheiros MAXIMINO SOTERO DE ABREU, DARSE ARIMATÉA FERREIRA LIMA e DÍCLER DE ASSUNÇÃO.

PROCESSO Nº 10850/002.537/91-59

RECURSO Nº 104.037

ACÓRDÃO Nº 107-0.502

RECORRENTE: TRANSPORTE COLETIVO CÉLICO LTDA.

RELATÓRIO

TRANSPORTE COLETIVO CÉLICO LTDA, qualificado nos autos, recorre da decisão do Sr. Delegado da DRF em São José do Rio Preto, que julgou improcedente a impugnação à exigência consubstanciada no Auto de Infração de fls. 71/72, através do qual foi lançado crédito tributário no valor total de Cr\$ 15.143.799,87, relativo aos exercícios de 1987 e 1988.

Decorre o lançamento de haver sido considerado indevida a dedução de despesas a título de contraprestação de arrendamento mercantil nos períodos-base de 1986 e 1987. Em função de análise procedida nos contratos firmados, a fiscalização considerou as operações como compra-e-venda à prestação (um dos quais assim caracterizados pela fiscalizada em virtude de liquidação antecipada). Desse modo, e na conformidade dos parágrafos 1º a 4º, do art. 235, do RIR/80, e art. 11 da Lei nº 6.099/74, com as alterações da Lei 7.132/83, arts. 1º e 2º, procedeu à glosa das contraprestações e a apuração do saldo credor de correção monetária, como segue (fls. 66, verso):

	Ex. 1987	Ex. 1988
contraprest. glosadas	876.365,41	78.953,82
saldo credor de c.m.	104.177,97	4.522.806,85
total a tributar	980.543,38	4.601.760,67

As razões determinantes para a descaracterização dos contratos, foram assim sumariadas nos itens 2 e 3 do Auto de Infração:

"Após examinar os contratos de arrendamento mercantil constatamos que as prestações iniciais são tão elevadas que, em menos da metade do tempo pactuado no contrato ficam os mesmos praticamente já liquidados, sendo pagos nas prestações iniciais valores muito altos e nas prestações finais os valores foram decrescendo, sendo fixados, ainda, valores ínfimos como valor residual para opção de compra, valores meramente simbólicos".

PROCESSO Nº 10850/002.537/91-59
ACÓRDÃO Nº 107-0.502

De modo circunstanciado, são analisados os três contratos a que faz referência o Termo de Verificação nº 01, fls.66/67, no qual, entre outras considerações, fez-se observar que os procedimentos adotados pela empresa contrariaram "frontalmente as intenções do legislador, que dispõe que **as contraprestações devem ser razoáveis em sua composição** (lei nº 7.123/83, art. 16), sendo incabível admitir-se que convenções particulares procurem se sobrepor à lei, distorcendo a base de cálculo do imposto". No que toca especificamente ao contrato de nº 6.997/86, interrompido após a quarta prestação em fev/87, constatou irregularidades: falta do ajuste do lucro líquido referentes às prestações pagas e consequente retificação da correção monetária nos balanços de 31.12 de 1986 e de 1987; e insuficiente imobilização do bem liquidado (do valor de CZ\$ 2.200.000,00, só imobilizou CZ\$ 700.000,00).

Na impugnação de fls. 78/79, tempestivamente apresentada, a autuada alegou que os contratos se encontravam em consonância com as condições da Lei nº 6.099/74, repudiando, de outra parte, a invocação ao art. 16 da Lei nº 7.132/83, que se endereça a contratos celebrados com entidades no exterior. Quanto ao contrato de nº 6.997, disse que promoveu sua quitação, incorporando os valores pagos ao lucro líquido para fins de tributação. Assim, tendo havido ruptura do contrato, não haveria que cogitar de sua imobilização nem da correção monetária do seu valor. Ressalvou que ainda que se tratasse de bem imobilizável, o pagamento do tributo a ele correspondente elide a necessidade de sua correção. Anexou às fls.90, carta dirigida à Noroeste Chemical S.A. Leasing, através da qual requereu a liquidação do contrato nº 6.997, nela declarando estar ciente de que a antecipação acarretaria o estorno das despesas das contraprestações efetuadas. Às fls. 91, cópia do LALUR, no qual consignou adição ao lucro líquido de 31.12.87 do estorno em questão, no total de CZ\$ 2.440.551,00. Finalmente, após fazer referência à jurisprudência administrativa sobre a matéria, e, em particular, ao Acórdão de nº 105-3.079/89 (segundo o qual descabe tributação de correção monetária sobre valor de bem imputado a custos ou despesas operacionais). Por fim, protestou contra a incidência de juros procedentemente ao lançamento.

Na informação de fls. 94, propugnou o autor do procedimento fiscal pela manutenção da exigência.

A autoridade "a quo" indeferiu a impugnação, conforme decisão de fls. 96/99, que porta a seguinte ementa:

"Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Exercícios de 1987/1988, anos-base 1986/1987. Contrato denominado de "arrendamento mercantil" dissimulador de compra e venda de bens. Para fins de imposto de renda pouco importa o nome

PROCESSO Nº 10850/002.537/91-59
ACÓRDÃO Nº 107-0.502

dado ao contrato, mas a substância econômica do negócio ajustado. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora contados a partir do mês seguinte ao do vencimento. IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE.

No que tange especificamente ao contrato aludido na carta cuja cópia foi anexada à impugnação, destacou a decisão que não houve rescisão contratual, mas sim liquidação antecipada das prestações, continuando o bem em poder da empresa (conforme declarações desta última, às fls. 54 e 58, prestada no decorrer da ação fiscal).

Cientificada da decisão em 26.08.92 (AR de fls. 102), a Recorrente apresentou, em 25.09.92, o recurso de fls. 103/113, onde, inicialmente, questionou a autuação à luz da legalidade. No tocante, após mencionar o art. 142 do CTN, art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e o princípio constitucional da reserva legal, assinalou que o fato econômico, para ser imputável, deve encontrar expressa previsão em lei, que só pode ser aplicada nos termos em que foi concebida; no caso em apreço, as disposições do art. 235 do RIR/80. Quanto às disposições da Lei nº 6.099/74, argumentou que inexistia qualquer vinculação com o prazo da vida útil do bem, nem restrições quanto à esquematização regressiva de valores. Com respeito ao art. 16 da Lei nº 7.132/83, insistiu que suas disposições não se aplicam aos arrendamentos mercantis celebrados com instituições domiciliadas no País. Sua extensão revelaria um exercício de analogia ou interpretação extensiva proibida no art. 108, § 1º, do CTN.

No que diz respeito ao contrato nº 6.997/86, através do qual foi arrendado, em 17.10.86, bem no valor de CZ\$ 1.700.000,00, disse que, em função de desajustes causados pelo insucesso do Plano Cruzado, promoveu a restituição do bem à arrendadora em fevereiro de 1987. Em consequência, ofereceu à tributação o valor do bem pelo qual foi restituído, mais a prestação de janeiro de 1987. A correção monetária somente teria sentido se inexistisse a saída do veículo e o concomitante oferecimento do valor respectivo à tributação. Protesta pelo fato de não estar declinado no Relatório Fiscal a razão que levou o Auditor a ignorar a devolução do veículo e manter o gravame monetário.

Quanto à glosa dos valores deduzidos como contraprestações em janeiro e fevereiro de 1987 (referente ao contrato supra), argumentou que deveriam ser retificados, relativamente aos valores indicados no Anexo ao Termo de Verificação, para CZ\$ 240.551,72 e CZ\$ 1.500.000,00. E, aludindo à jurisprudência administrativa, reiterou sua inconformidade com respeito à tributação da correção monetária calculada sobre o valor do bem.

W

PROCESSO Nº: 10850.002537/91-59
ACÓRDÃO Nº: 107-0.502

Quanto aos encargos exigidos relativamente à TRD acumulada no valor de CR\$ 8.560.262,26, conforme Auto de Infração, disse haver manifesta inconstitucionalidade à luz do art. 192, § 3º da CF/88, isto é, juros excedentes a 12% a.a.. Lembrou, a propósito, recente decisão do STF (fls. 114/116 - TRD em contratos habitacionais). Argumentou, ademais, que o vencimento do crédito tributário ficaria suspenso com a adoção do recurso, na forma do art. 151 do CTN. E, em função do art. 161, não adveio, disse, o termo a partir do qual incide a exação moratória. Finalmente, no tocante à aplicação da multa, dever-se-ia, disse, à luz das disposições atinentes da Lei nº 8.383/91, limitá-la a 20%.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Maria Ilca Castro Lemos Diniz- Relatora Designada "AD HOC"

Não obstante a brilhante argumentação com que foi agraciada esta Câmara pelo Ilustre Conselheiro e Relator Natanael Martins, que dava provimento parcial ao recurso, reconhecendo, todavia, a validade dos contratos de arrendamento mercantil pactuados, não vejo como poder acompanhá-lo no que se refere à questão central em debate..

Com efeito, a exemplo do que vem sendo decidido majoritariamente nesta Casa, entendo que relativamente à questão fulcral, descaracterização dos contratos de arrendamento mercantil, andaram bem as autoridades de fiscalização e julgadora.

Esta mesma Câmara, por meio do Acórdão nº 107-0.207, relator o eminente Conselheiro Maximino Sotero de Abreu, já se pronunciou na mesma linha que vem se pautando a jurisprudência majoritária deste Colegiado, razão pela qual, para sustentar o meu entendimento, peço vênica para fazer minha as suas palavras:

"A meu ver, a afirmação da recorrente de que inexistente na legislação citada qualquer dispositivo legal estabelecendo um valor mínimo para as contra-prestações devidas pelo arrendatário, no caso de operações internas de arrendamento mercantil, não está totalmente despropositada.

PROCESSO Nº 10850/002.537/91-59
ACÓRDÃO Nº 107-0.502

De fato, não existe textualmente, na legislação que introduziu o arrendamento mercantil dentre as operações financeiras, tais condicionantes. Tanto quanto e verdade, também, que a mesma legislação atribui o controle e a fiscalização das mencionadas operações ao Banco Central do Brasil (art. 7º da Lei nº 6.099/74).

O diploma legal acima mencionado assim se define:

"Art. 7º - Todas as operações de arrendamento mercantil subordinam-se ao controle e fiscalização do Banco Central do Brasil, segundo normas estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional, a elas se aplicando, no que couber, as disposições da Lei nº 4.595, de 31.12.64, e legislação posterior relativa ao Sistema Financeiro Nacional."

Com bem se vê, é perfeitamente compreensível, à prima facie, que se eleja o Banco Central do Brasil como o órgão legalmente competente para decidir sobre cláusulas e estipulações, quanto à sua aceitabilidade perante a legislação do arrendamento mercantil e, por extensão, quanto à legislação tributária.

Mas não é simples assim.

A Lei nº 6.099/74, quanto submete as operações de arrendamento mercantil ao controle e fiscalização do BACEN, o faz de forma inquestionável na medida em que, por definição legal, se tratam de operações financeiras, e que, pela mesma razão, devem estar institucionalmente subordinadas àquele Órgão.

São atividades nitidamente qualificadas como de fiscalização bancária, contempladas na Lei 6.099/74, por exemplo: a) exame da habilitação das partes e o objeto do contrato (art. 1º, parágrafo único); b) impedimentos (art. 2º e parágrafos); c) normas procedimentais (arts. 3º e 4º); d) essencialidades formais e de conteúdo (art. 5º e parágrafos).

Entretanto, os artigos 11 a 15 e seus parágrafos, da mesma lei, ditam claramente normas que implicam em acompanhamento e, até, em intervenção por parte da Receita Federal nos negócios de leasing, vez que tratam de consequências advindas das condições e cláusulas estipuladas pelas partes contratantes, que podem perturbar o equilíbrio conferido pela lei ao contrato de arrendamento mercantil, em prejuízo dos resultados das empresas envolvidas, no que tange à tributação de resultados pela legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

PROCESSO Nº 10850/002.537/91-59
ACÓRDÃO Nº 107-0.502

Um estudo sério e responsável da legislação exige aprofundamento abrangente e harmonioso de todo o ordenamento jurídico.

A Lei nº 4.506/64, com dispositivos em plena vigência, define os contornos, o modelo, os limites de aceitabilidade dos custos e despesas operacionais, para fins do alcance tributário, sendo o art. 47, e parágrafos (art. 191 e parágrafos, do RIR/80), o paradigma legal dessa tipificação.

Não é demais transcrever-se a norma acima referida, tal como foi regulamentada no RIR/80, nas Disposições Gerais dos CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS:

"Art. 191 - São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506/64, art. 47).

Parágrafo 1º - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506/64, art. 47, parágrafo 1º).

Parágrafo 2º - As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506/64, art. 47, parágrafo 2º."

Vê-se daí, ao contrário do pensamento e da atitude da recorrente, que existe um comando normativo que restringe, que limita a liberdade do empresário, no seu poder decisório acerca do tipo, da necessidade ou essencialidade dos custos e despesas introduzidos nos seus resultados contábeis.

Também - não é dispiciendo lembrar - com o advento do Decreto-lei nº 1.598/77, que adaptou na legislação tributária as modificações introduzidas na legislação comercial pela Lei nº 6.404/76, foram implementadas normas rígidas, e alteradas outras, no direito objetivo voltado para a tributação do imposto de renda das pessoas jurídicas.

É o caso, como exemplos bem significativos para a matéria que aqui se discute, dos seguintes artigos do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 85.450/80:

- Arts. 154, 171, 387 e 388, com respectivos incisos, alíneas e parágrafos, que criam e definem a composição do Lucro Real, impõem a obrigatoriedade do regime de competência na sua determinação em cada período-base de tributação; definem a inexistência quanto ao período-base de escrituração como fundamento para lançamento do imposto; e tratam dos casos de adições e de exclusões ao lucro líquido para apuração do lucro real (DL-1598/77, art. 6º, parágrafos 2º, 3º, 4º e 5º).

- Art. 157, que trata do dever de manter a escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (DL-1598/77, art. 7º).

- Arts. 164, 173 e 174, que tratam, o primeiro, do LALUR-Livro de Apuração do Lucro Real, com a finalidade primordial de registrar os ajustes do lucro líquido do exercício - para definir a base de cálculo do tributo; e os últimos, disciplinando o *modus faciendi* na apuração do lucro real por parte do contribuinte, com a submissão expressa desses procedimentos à revisão por parte da autoridade tributária (DL-1598/77, art. 8º, I e parágrafo 1º, e art. 9º).

Entende-se assim que o artigo 7º da Lei nº 6.099/74, submeteu ao Banco Central do Brasil o controle e fiscalização (fiscalização bancária, como operação financeira que é, por definição legal) dos contratos de leasing, sob o aspecto formal (arts. 1º ao 5º da Lei), enquanto que a legislação tributária (regulamentada pelo Decreto nº 85.450/80 e legislação posterior) submete à Receita Federal a fiscalização sobre as consequências desses mesmos contratos, para fins de apuração do lucro sujeito à tributação.

É importante observar o que dispõe o artigo 11 da citada lei (Lei nº 6.099/74), em que se escuda a recorrente

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

É importante, repito, que se analise a expressão usada pelo legislador: "Serão consideradas como custo ou despesas operacional da pessoa jurídica arrendatária..." (o grito não é do original). Não se vê no texto uma determinação no sentido de que seja peremptório o tratamento de CUSTO ou DESPESA OPERACIONAL.

Segundo Aurélio (Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa - 2a. Edição), a expressão consideradas como significa "tidas em conta de", "reputadas".

*Ora, tendo em vista a rigidez da legislação tributária no tocante ao enquadramento como custos ou despesas operacionais, para fins tributários (Lei nº 4.506/64, art. 47 e parágrafos), e diante do novo instrumento jurídico - o contrato nominado de arrendamento mercantil ou leasing - que pelas suas peculiaridades (misto de aluguel e contrato de compra e venda a prazo) dificilmente se enquadraria nos moldes ou nas características impostas pela citada lei, de **necessidade, usualidade ou normalidade**, com relação às transações, operações ou atividades da empresa, o legislador, ao redigir a Lei 6.099/74, permitiu, através do seu artigo 11, que as contra-prestações pagas ou creditadas por força desses novos contratos pudessem ser consideradas como, tidas em conta de, ou reputadas, como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária.*

E não se diga que não haveria necessidade dessa disposição contida no art. 11, acima transcrito, se não foram para considerar dedutíveis os pagamentos ou créditos das contraprestações pagas pela arrendatária.

.....

O presente caso não deixa de ser uma repetição, exatamente como está sobejamente tratado pela jurisprudência firmada neste Conselho, e até em recente julgado desta Câmara, dando guarida à tese do fisco e que foi incorporada pela decisão ora recorrida. (cite-se, por exemplo, os Acórdãos nºs 105-3.192/89, 105-2.645/88, 105-2.716/88, 101-77.681/88 e 103-8.311/88).

Igualmente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais tem julgados, dentro da mesma linha de raciocínio, como, por exemplo, os Acórdãos CSRF/01-0.844 e CSRF/01-929 a 933/89.

Não vejo motivos ou razões para não acompanhar o pensamento da Casa, inclusive por considerar o procedimento da recorrente uma forma abusiva do uso do Direito".

Postas estas considerações, vejamos os problemas específicos levantados pela Recorrente, inclusive os decorrentes da autuação levada a termo.

PROCESSO Nº 10850/002.537/91-59
ACÓRDÃO Nº 107-0.502

QUANTO AO CONTRATO Nº 6997/86

Independentemente do mérito da questão, relativamente a este contrato não há o que se discutir, já que este se interrompeu, sendo, pois, indiscutível a aplicação das sanções impostas no RIR/80.

O oferecimento no LALUR de apenas parte do valor do contrato, com imobilização de apenas parte do valor, sem sombra de dúvidas que não atende aos declamos da lei, sobretudo porque levado a efeito pelos valores originais.

X Deveras, descaracterizada a operação de arrendamento mercantil, cabia à Recorrente considerá-la como de compra e venda a prazo, com todos os seus efeitos, inclusive de correção monetária.

Longe do que pensa a Recorrente, a jurisprudência iterativa deste Conselho é no sentido de que o lançamento de bens e/ou valores em contas do ativo permanente deva se dar com os efeitos da correção monetária de balanço, até que se promova a liquidação dos bens e/ou valores.

Correto, pois, neste particular, o auto de infração.

QUANTO AOS DEMAIS CONTRATOS

Pelas razões já expostas nas palavras do eminente Conselheiro Maximino Sotero de Abreu, relativamente aos demais contratos, também não há nenhuma incorreção no procedimento fiscal adotado.

QUANTO AO DIREITO À FORMAÇÃO DA RESERVA OCULTA E AOS EFEITOS DE DEPRECIAÇÃO.

Na linha das reiteradas decisões que vem sendo proferidas neste Conselho, se é certo e justo que o lucro líquido, para efeitos da tributação pelo IRPJ, deva ser recomposto quando bens ativo (ou custo relativo a bens de ativo) são lançados indevidamente em resultados, é igualmente certo e justo que ao contribuinte seja concedido os efeitos que a depreciação dos bens e a formação de reserva oculta (esta a partir do exercício financeiro subsequente) acarretam no cálculo da matéria tributável.

✓

PROCESSO Nº 10850/002.537/91-59
ACÓRDÃO Nº 107-0.502

QUANTO À COBRANÇA DA TRD

Não há dúvidas que a TRD, como taxa de juros, possa ser aplicada a créditos tributários vencidos, nada havendo de incompatível o fato de esta percentualmente exceder os juros legais usualmente estabelecidos.

É a regra que, "a contrário sensu", decorre do § 1º do artigo 161 do CTN, que dispõe:

"Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês".

A lei 8177/91, art. 9º, com a redação que lhe deu a Lei 8218/91, dispôs de modo diverso, pelo que se afastou, no período de sua vigência, a taxa de juros de 1% ao mês.

Nem se diga que a sua aplicação feriria o artigo 144 do CTN, que dispõe que no lançamento tributário a lei aplicável é a vigente na data de ocorrência do fato gerador, eis que inaplicável na espécie.

O que está ao abrigo do art. 144 do CTN, que é mero desdobramento prático dos princípios da segurança jurídica e da irretroatividade, é quantificação da obrigação tributária em termos de valor, que surgiu quando da ocorrência do fato gerador.

Não se pretendeu outorgar aos contribuintes, sobretudo aos devedores inadimplentes, um direito adquirido à cifra aritmética.

Justamente por isso que o STF, em mais de uma oportunidade, reconheceu que a norma de correção monetária possa incidir imediatamente aos débitos em atraso, apenas não permitindo a sua aplicação retroativa (confira-se RE 73:597, RTJ, 63:514 e ERE 69.749/MG, RTJ, 61:130).

Porém, na esteira do que vem sendo decidido nesta Câmara, não podemos deixar de reconhecer ser inaplicável a TRD no período de fevereiro a julho/91 já que neste período se pretendeu cobrá-la, indisfarçavelmente, como correção monetária, o que seria absolutamente inaplicável, como bem demonstrou o ilustre Conselheiro Jonas Francisco de Oliveira (Acórdão nº 107-0.410), cujo voto adoto integralmente, e que passo a transcrever:



"...entendo que sua cobrança no período entre fevereiro e julho de 1991 é indevida, quando só é cabível a aplicação do percentual de 1% ao mês, a título de juros de mora, para, somente a partir de 01.08.91, ser a mesma exigida, por ser esta a data a partir da qual a Lei nº 8.218/91, que considerou o TRD como juros, passou a vigor e a ter eficácia.

Para melhor sustentar este entendimento, peço vênica para fazer minhas as palavras do eminente Conselheiro PAULO IRWIN VIANNA, que em magistral Declaração de Voto assim conclui sua brilhante tese:

"De todo o exposto extrai-se, com facilidade, que:

1. a aplicação da TRD como Índice de correção monetária é inconstitucional e foi afastada, tanto pelos Tribunais, como pelo próprio executivo que, admitindo expressamente sua incompatibilidade com o texto da Carta Magna (E.M.das Medidas Provisórias nº 297 e 298), com essa fundamentação alterou a lei pertinente.

2. somente com a introdução da Medida Provisória nº 298 (Lei 8.218) a TRD tornou-se aplicável como Índice de juro aos débitos fiscais, e esse diploma teve vigência a partir da data de sua publicação, conforme dispõe seu art. 43.

3. a aplicação retroativa que vem sendo dada pelo Fisco a essa incidência de juros calculados pela TRD é inadmissível: a lei que introduz ônus para o contribuinte não pode retroagir, eis que essa retroação é defesa não só em decorrência de preceitos da lei complementar mas principalmente porque é incompatível com o texto constitucional, com o dogma da proteção da segurança jurídica, e com os princípios que, entrelaçados, norteiam as regras de legislação tributária, a saber:

a) o princípio da previsibilidade (para a sociedade e o Estado);

- b) o princípio de que não se admite surpresa para o efeito de agravar débito fiscal (segurança do contribuinte);
- c) o princípio da estabilidade e segurança das relações tributárias;
- d) o princípio da isonomia;
- e) o princípio da irretroatividade da norma tributária.

4. é farta e veemente a jurisprudência, inclusive emanada do Supremo Tribunal Federal, vedando esse efeito retroativo, não só para as leis que agravam a obrigação principal, mas também para aquelas que agravam os acréscimos legais, tais como a correção monetária, a multa de mora e os juros de mora;

A propósito da própria TRD já se manifestou o Supremo, pelo pleno, em ação direta de inconstitucionalidade, abordando inclusive a questão do direito intertemporal, para excluir toda a pretensão de aplicação retroativa.

5. Por consequência, é inadmissível a aplicação da TRD relativamente ao período que antecedeu o início da vigência da Medida Provisória 298, vale dizer, 1.8.91, período para o qual o índice de juros legal conhecido à época pelos contribuintes era de 1%.

6. Em outros termos, a aplicação retroativa da Medida Provisória para o fim de aplicar ao período que medeou de 1.2.91 a 1.8.91 uma taxa de juros então desconhecida pelo contribuinte (TRD) é inteiramente absurda e colide frontalmente com os mais elementares princípios de direito em geral, e tributário em particular, desonrando a farta manifestação doutrinária e jurisprudencial relativa ao direito intertemporal, notadamente naquilo que se refere a agravamentos de débitos fiscais".

Por último, e por pertinente ao deslinde da questão, convém analisá-la sob a ótica dos artigos 105 e 106 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), posto que tratam de aspectos temporais relacionados à aplicação da lei tributária.



O art. 105 estabelece que a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha-se iniciado mas não esteja completa nos termos do art. 116. Portanto, quando a lei entra em vigor, ela passa a ter eficácia imediatamente sobre as relações jurídicas hipotetizadas por ela e que se materializem a partir da data da lei, ou seja, presentes, futuras ou ainda não concluídas, quer dizer, apenas iniciada. Logo, por princípio, a lei não pode, retroativamente, estabelecer ou aumentar o ônus econômico-financeiro do contribuinte, criando, destarte, uma situação gravosa de forma retro-operativa e inesperada. Numa palavra, a lei é elaborada para o futuro, a partir do presente.

Sendo assim, a Lei nº 8.218/91 não poderia retrooperar no sentido de alcançar fatos geradores já materializados, cujos débitos tributários de consequência também foram indevidamente alcançados e onerados com a imputação da TRD a título de juros.

Por seu turno, segundo as previsões do art. 106 do CTN, também não se coaduna com a hipótese sub-judice a aplicação de lei a fato ou a ato pretérito, posto que, vimos de ver, a lei não pode ser aplicada retroativamente para criar situações mais onerosas ao contribuinte; apenas para atuar com benignidade, a teor do mencionado artigo 106.

Resta, então, adotar a regra do art. 105 do CTN e concluir, novamente, que a situação jurídica envolvida na presente questão, relativamente a fatos geradores pretéritos, já definitivamente constituída, só pode ser alcançada pela lei nº 8.218/91 a partir de sua entrada em vigor, ou seja, 01.08.91, a partir da qual e somente então serão exigidos os juros a que denominaram de Taxa Referencial Diária.

Neste sentido, esta Câmara já vem decidindo, por maioria de votos, prover o recurso, para afastar tal imposição, como é o caso do Acórdão 107-0.344, cujo voto foi proferido por este Conselheiro em sessão de 16.06.93".

QUANTO À MULTA APLICÁVEL

Por derradeiro, inaceitável o argumento da recorrente quanto à multa aplicável, já que em se tratando de lançamento de ofício é inaceitável a multa de 20%, visto tratar-se de multa moratória, vale dizer, utilizável quando o contribuinte, espontaneamente, promove o recolhimento do tributo devido.

PROCESSO Nº: 10850/002.537/91-59
ACÓRDÃO Nº: 107-0.502

Por tudo isso, conheço do recurso interposto para, no mérito, dar-lhe provimento parcial, reconhecendo-se à recorrente, no cálculo da matéria tributável, o direito aos efeitos da depreciação dos bens ativados e da reserva oculta formada no patrimônio líquido, bem como para afastar a TRD exigida no período de fevereiro a julho de 1991.

É como voto.

Brasília, DF, 09 de agosto de 1993.


Maria Ilca Castro Lemos Diniz - Relatora Designada "AD HOC"

X.

DECLARAÇÃO DE VOTO VENCIDO

Conselheiro Natanael Martins - Relator

O Recurso é tempestivo. Dele, portanto, tomo conhecimento.

A questão posta à nossa apreciação diz respeito a descaracterização de contrato(s) de arrendamento(s) mercantil(is), com fundamento nos seguintes fatos:

- a) prazo(s) do contrato(s) ser(em) inferior(es) à expectativa do tempo de vida útil do(s) bem(ns);
- b) valor(res) residual(ais) irrisório(s);
- c) concentração do valor(es) do(s) contrato(s) nas primeiras prestações

que fez com que a operação(ões) fosse(m) considerada(s) como de compra e venda a prazo, sujeitando-se ao que dispõe o art. 235 e seus §§, do RIR/180.

O Conselho de Contribuintes, de maneira praticamente uniforme, vem entendendo que a ocorrência dos fatos acima descritos realmente descaracterizam o contrato de arrendamento mercantil, já que restaria desvirtuado a essência do contrato de leasing e dos princípios em que se assenta.

No entanto, não obstante compartilharmos do entendimento desta Câmara quanto as consequências tributárias advindas do contrato de arrendamento mercantil interrompido (o de nº 6997/86); quanto à questão da TRD; bem como quanto à multa aplicável (razão pela qual, relativamente a estes pontos, nos louvamos no voto da Relatora designada), quanto à questão essencial em debate, - a desconsideração de contratos de arrendamento mercantil - com a devida vênia, ousamos discordar da orientação, já que esta, substancialmente, repousa na interpretação econômica dos atos praticados ou, dizem alguns, na teoria da prevalência do conteúdo sobre a forma, de sorte a afastar o abuso à forma do direito.



PROCESSO Nº 10850/002.537/91-59
ACÓRDÃO Nº 107-0.502

Discordamos porque não aceitamos em nosso ordenamento jurídico, onde paira sobranceiro o princípio da estrita legalidade, a possibilidade da aplicação dessas duas teorias (métodos interpretativos).

É o que procuraremos demonstrar.

A denominada interpretação econômica ou consideração econômica do direito tributário, que teve como inspirador Eno Becker, repousa na idéia de que o direito tributário, ao fazer referência a institutos, conceitos e formas de direito privado, não deveria ser interpretado à luz desses institutos conceitos e formas, mas sim em função do fato econômico que estaria subjacente ao fato jurídico, ou de efeitos econômicos decorrentes do fato jurídico.

Entre nós, Amílcar de Araújo Falcão foi um entusiástico defensor da teoria da interpretação econômica, não obstante entender que esta somente poderia ser utilizada quando o contribuinte cometesse um abuso de forma jurídica. Aliás, Amílcar chega a admitir, ainda, uma chamada "interpretatio abrogans", com o fim de autorizar-se o intérprete a superar a norma legislativa, para dar-lhe sentido que corrigisse eventuais desrespeitos aos ditames da Justiça". (Fato gerador da Obrigação Tributária, Ed. RT, 4a. Ed., págs. 71/76).

No contraponto dessa corrente doutrinária doutrinária (hoje, felizmente, inexpressiva ou inexistente), Antonio Roberto Sampaio Dória, em seu clássico Elisão e Evasão Fiscal, assevera:

"Primeiramente, a estrita legalidade dos tributos é cânone de natureza constitucional (CF, art. 153, § 29). Ora, se o legislador prefere, para instituir a tributação, a terminologia jurídico-formal à indicação do conteúdo econômico, como pode o aplicador da lei, salvo se se transmutar em seu autor, inverter tal prioridade? Hensel, escrevendo, aliás, sobre o sistema onde se originou essa teoria de livre indagação do direito, feriu percutientemente aquele aspecto: "Neppure una violazione di una legge imperativa se verifica, in generale, nell'elusione dell'imposta. Il comando - tu devi pagare delle imposte - è sempre condizionato dalla frase: se tu realizzi la fattispecie legale (non: se tu miri ad un determinato effecto economico!)". (grifamos)



PROCESSO Nº 10850/002.537/91-59
ACÓRDÃO Nº 107-0.502

"Além disso, inexistente no plano da legislação ordinária do Brasil preceito equivalente ao do Código Alemão (admitida fosse, para argumentar, a constitucionalidade de tal dispositivo em face do aludido art. 153, § 29, da CF). O único dispositivo de direito positivo, cuja inspiração se pode filiar à doutrina germânica em exame, é o art. 109, do CTN ao estatuir: "Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários". (José Buskratsky, Editora, 2a. Edição, pags. 96/97).

Luciano Amaro, (Interpretação e Integração da Lei Tributária, artigo inédito em vias de publicação na revista CEFIR), que também não admite a chamada interpretação econômica do direito tributário, ao contrário de Doria, não aceita que sequer o artigo 109 do CTN possa ser invocado pelos adeptos daquela teoria,

Ouçamo-lo:

"Já se aventou a possibilidade de invocar-se o próprio art. 109 do CTN (que examinamos acima) para justificar a interpretação econômica do direito tributário brasileiro. Segundo essa visão, o artigo estaria permitindo que os efeitos tributários dos institutos de direito privado pudessem ser pesquisados pelo intérprete sem ater-se à forma jurídica adotada.

Parece-nos que a interpretação econômica, sobre chocar-se com vários outros preceitos, da constituição ou do próprio Código, também não encontra respaldo nesse dispositivo.

*Já vimos que o art. 109 timbra em dizer que os institutos de direito privado (quando referidos pela lei tributária, obviamente) não se modificam. Pelo contrário, sua definição, conteúdo e alcance são pesquisados de acordo com os princípios de direito privado, vale dizer, uma compra e venda, embora mencionada em lei tributária, é identificada como tal de acordo com os princípios de direito privado; em suma, **continua sendo compra e venda também para o direito tributário; e o que não é compra e venda não passa a sê-lo no campo fiscal.***



Ora, esse artigo não pode estar querendo dizer que o intérprete da lei tributária seja obrigado a utilizar os princípios do direito privado para pesquisar a definição, o conteúdo e o alcance de certo instituto de direito privado (p. ex., a compra e venda) para, concluído esse trabalho, atirá-lo ao lixo. Tal pesquisa seria inútil para efeitos tributários, sob o argumento de que, para apreender esses efeitos, o intérprete estaria livre para buscar outra definição, outro conteúdo e outro alcance da compra e venda, que não fossem os do direito privado, mas sim aqueles que, à vista da manifestação de capacidade contributiva, devessem ser "economicamente" considerados como compra e venda. E graças a esse criativo labor econômico-hermenêutico, a referência que a lei tivesse feito à compra e venda, seria entendida como abrangente de qualquer outro negócio jurídico que, economicamente, revelasse igual capacidade contributiva.

Nesse nível de lucubrações, se uma empresa mantiver uma edificação para abrigar sua linha de produção industrial de calçados, o intérprete poderia sustentar que, a cada par de sandálias que a empresa vendesse, seria devido o imposto de transmissão imobiliária, pois, economicamente, todos sabem que, no preço do produto vendido, está incluída parcela correspondente ao custo da edificação (encargo de depreciação), de modo que, ao longo da vida útil da construção fabril, estaria sendo economicamente vendida pelo industrial.

*Ora, não é isso o que determina o art. 109. Esse dispositivo manda que a identificação do instituto do direito privado seja feita à vista dos princípios de direito privado e é assim **configurado no seu setor de origem** que o instituto adentra o direito tributário. Obviamente, os efeitos **tributários**, p. ex., da compra e venda serão determinados pelo direito tributário, e não pelo direito privado. E ninguém nega ao direito tributário a prerrogativa de dar efeitos iguais para outros institutos de direito privado (p. ex., pode a lei dar, para fins tributários, à doação, ao aporte na integralização de capital, etc., os efeitos da compra e venda). Mas é a lei tributária que (se quiser) deve dá-los, e não o intérprete. (grifamos)*

Após ter concluído que somente o legislador pode criar a norma de tributação, arremata Luciano Amaro:

*"Não nos parece, portanto, que o aplicador da lei tributária esteja autorizado a **transfigurar** o instituto de direito privado, nem se lhe permite ignorar o instituto, e substituí-lo por outro, a pretexto de que este produza maiores (ou menores, o problema é o mesmo) efeitos fiscais. Assim, p. ex., se a incidência fiscal é menos onerosa na alienação do que na doação ou na transmissão "mortis causa", o fisco não pode, diante da venda de imóvel pelo pai ao próprio filho, alegar que, para efeitos tributários, a operação deve ser considerada como doação, sob o pretexto de que o pai é idoso e enfermo, e o filho é herdeiro necessário do preço de venda. Nem pode a fiscalização do imposto de renda, caso o pai doe o imóvel ao filho, que, posteriormente, venha a aliená-lo, alegar que o pai é que vendeu o imóvel, doando o produto da venda ao filho (situação que, fiscalmente, seria mais onerosa, sob o ângulo da legislação do imposto de renda), alegando que economicamente, as duas situações se equivalham. Inversamente, também não pode o indivíduo que tenha vendido imóvel ao filho pretender a não incidência do imposto de renda, a pretexto de que, sendo o filho herdeiro necessário, a operação deveria, fiscalmente, ter o tratamento de uma sucessão "causa mortis", na qual inexistiria a incidência daquele tributo.*

*Em suma, a consideração do conteúdo econômico subjacente não permite transfigurar o negócio jurídico privado. Caso contrário, seria letra morta a solene afirmação contida no artigo comentado, em sua primeira parte, já que o intérprete, embora obrigado a pesquisar a definição, o conteúdo e o alcance ditados pelo direito privado, **não estaria obrigado a respeitar o resultado de sua pesquisa**, que, nessa perspectiva, teria sido feita por mero deleite.*

.....

Ademais, se o intérprete pudesse pesquisar o conteúdo econômico deste ou daquele negócio, para, à vista de sua similitude com o conteúdo econômico de outro negócio, estender para o primeiro a regra de incidência do segundo, o fato gerador do tributo deixaria de corresponder à previsão abstrata posta na lei (princípio da reserva de lei); o campo estaria aberto para a criação de tributo por analogia (já que a "razão econômica" seria a mesma nas duas hipóteses), assim como para a aplicação de isenção por analogia (sempre a pretexto de que, onde o conteúdo econômico fosse o mesmo, a norma a aplicar seria também a mesma).

PROCESSO Nº 10850/002.537/91-59
ACÓRDÃO Nº 107-0.502

A interpretação do art. 109 do CTN não pode fazer-se contra a própria letra do dispositivo e com sacrifício do princípio da legalidade, do princípio da segurança e certeza do direito aplicável, e, ainda, em contradição com os preceitos do próprio Código, que proclamam (como desdobramentos daqueles princípios) a vedação da tributação e da isenção por analogia. Ora, tributar a situação "B", a pretexto de que ela revela a mesma capacidade contributiva de "A", é tributar por analogia, o que é expressamente proibido pelo anterior art. 108, § 1º, do CTN. Se o legislador quiser atingir ambas as situações, repita-se, basta fazê-lo de modo expresso. (grifamos)

Ora, a desconsideração dos contratos de arrendamento mercantil, da forma como vem sendo levada a termo pelas autoridades de fiscalização, sem sombra de dúvidas, vem transformando os aplicadores da lei em seus autores (da lei) Isto é, por intermédio a interpretação econômica do negócio jurídico, "legisla os aplicadores da lei" (as autoridades de fiscalização) que nas situações acima mencionadas esses contratos seriam de compra e venda mercantil.

A lei que regula as operações de arrendamento mercantil que, diga-se de passagem, também é uma lei tributária, o que de pronto já afasta as alegações de que se aplicariam à matéria a norma tributária de caráter geral atinentes às regras de contabilização e de classificação de dispêndios, em nenhum momento define um padrão a ser observado pelas partes contratantes. Apenas estabelece que as regras seriam dadas pelo Banco Central.

O Banco Central, cumprindo esse "desideratum" baixou várias normas, não impondo, em nenhum momento, regras sobre valores de parcelas, ou valor residual mínimo a ser considerado. Estabeleceu, isto sim, prazos mínimos de contratos, à vista do bem arrendado.

Aliás, consultado a propósito, o Banco Central, no Telex Dimel 87/014, de 10.02.87, dirigido à Associação Brasileira das Empresas de Leasing, assim respondeu:

**"ENTENDEMOS QUE A DISTRIBUIÇÃO DESSAS CONTRA-
PRESTAÇÕES DURANTE A VIGÊNCIA DO CONTRATO DEVE SER
DECIDIDA PELOS CONTRATANTES, EIS QUE UMA MAIOR
CONCENTRAÇÃO DE PAGAMENTOS NO INÍCIO OU NO FIM DO
CONTRATO NÃO DESCARACTERIZA O ARRENDAMENTO FINANCEIRO.**

PROCESSO Nº 10850/002.537/91-59
ACÓRDÃO Nº 107-0.502

IGUAL RACIOCÍNIO DEVE SER FEITO EM RELAÇÃO AO VALOR RESIDUAL GARANTIDO - VRG QUE, QUASE SEMPRE, É O PREÇO DE OPÇÃO DE COMPRA. QUANTO MENOR O VRG MAIOR SERÁ A RECUPERAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO PELO ARRENDADOR, DURANTE A VIGÊNCIA DO CONTRATO, FATO QUE SE INSERE PLENAMENTE NA FILOSOFIA DO ARRENDAMENTO DO TIPO FINANCEIRO".

Ora, a orientação do BACEN, na qualidade de órgão integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, da qual a Receita Federal também é parte, à vista do art. 37 da Constituição Federal, que impõe aos órgãos da administração pública a observância, dentre outros, dos princípios da legalidade e da moralidade, não pode, jamais, ser jogada ao limbo.

Se os aplicadores da lei entendem que o contrato de arrendamento mercantil, conquanto formalmente perfeito, vem fugindo das características que julgam ideal, que proponham a mudança da estrutura das regras, já que não é ilícito, como se instituidores de lei fossem, que se afastem da regra jurídica na busca do conteúdo econômico que julgam deva tributado.

Nem se diga, a pretexto de querer validar o procedimento, que a desconsideração se repousaria, ainda, em face do abuso de forma (que levaria à simulação) do ato jurídico.

Luciano Amaro, já citado, afasta com maestria essa possibilidade. Vejamos:

"Parece-nos que, se a forma utilizada pelo contribuinte for lícita (vale dizer, prevista ou não defesa em lei), ela não pode ser considerada abusiva, o que traduziria uma contradição.

Ninguém pode ser obrigado, p. ex., a utilizar a forma da compra e venda para transferir um imóvel para uma empresa (que seria uma operação sujeita a imposto de transmissão), se o indivíduo tem o direito de utilizar outra forma (igualmente lícita), que é a conferência do imóvel na integralização de capital da sociedade (operação que não estaria sujeita àquele imposto).

PROCESSO Nº 10850/002.537/91-59
ACÓRDÃO Nº 107-0.502

O problema não nos parece que possa ser solucionado com a simples consideração de que esta ou aquela forma é ou não a que "usualmente" (ou "normalmente") se emprega. Se a forma empregada é lícita, qual o motivo jurídico para não se poder empregá-la? Se dois indivíduos desejam permutar bens, qual a razão pela qual pudessem ser forçados a realizar dois negócios de compra e venda? E se quiserem fazer dois negócios de compra e venda, porque teriam que formalizar uma permuta? Se a opção por uma ou outra dessas formas for menos onerosa fiscalmente, não há razão jurídica para obrigar os indivíduos a utilizarem a outra forma

O divisor de águas entre a evasão (ilegal) e a elisão deve ser estabelecido a partir da consideração de que, na primeira, o indivíduo se utiliza de meios ilícitos para fugir ao pagamento de tributo, e, no segundo caso, trilharia caminho lícitos. A diferença reside, portanto, na licitude ou ilicitude dos procedimentos ou dos instrumentos adotados pelo indivíduo; por isso é que se fala em evasão ilegal de tributo. Análoga é a lição de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, ao afirmarem que a distinção básica entre elisão e evasão está na licitude ou ilicitude dos meios empregados pelo indivíduo".

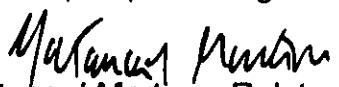
Por derradeiro, vale aqui a citação feita pelo Professor da Universidade Federal de Minas Gerais e Juiz Federal em Minas Gerais, Sacha Calmon e Navarro Coelho, abordando especificamente o tema, sobre o qual, aliás, já produziu inesquecível decisão, que a faço como se minha fosse:

"Não sou legislador" por amor à lei. Penso sobretudo na segurança dos justificáveis quando do lado de lá está o Estado, o grande Moloch. "Pereat Fiscus, salvat mundus" (Interpretação Econômica em Direito Tributário, Prevalência do Conteúdo Sobre a Forma - Impossibilidade no Direito Brasileiro - Princípio da legalidade, RDT 55/193).

Por tudo isso, conheço do recurso interposto para, no mérito, relativamente ao contrato de arrendamento mercantil de nº 6.997/86, dar provimento parcial ao recurso, reconhecendo-se à recorrente o direito, no cálculo da matéria tributável, aos efeitos da depreciação do bem ativado e da reserva oculta formada no patrimônio líquido, bem como para afastar a TRD exigida no período de fevereiro a julho de 1991; relativamente aos demais contratos, dar provimento integral ao recurso interposto.

É como voto

Brasília, DF, 09 de Agosto de 1993


Natanael Martins - Relator