

MINISTERIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO NR. 10293-005.827/92-16

LADS

Sessão de 27 de abril de 1994

ACORDÃO NR. 101-86.391

Recurso nr.: 105.810 - IRPJ - EXS: DE 1989 e 1990

Recorrente : IALO - INDUSTRIA AMAZONENSE DE LENTES OFTALMICAS S/A.

Recorrida : DRF EM MANAUS - AM.

IRPJ. CONTRATO DE MUTUO. Não caracteriza contrato de mútuo o fornecimento de produto para exportação, com antecipação, à vista, do valor contratado, sendo indedutíveis as apropriações de variações cambiais em favor da contratante.

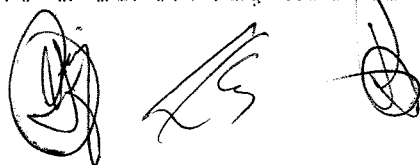
CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS. DEPOSITO EM GARANTIA DE CREDITO TRIBUTARIO. Até o advento da Lei nr.8.541/92 os tributos são dedutíveis na forma prescrita no artigo 16 do Decreto-lei nr. 1.598/77, ainda que depositados, porque judicialmente contestados.

VARIAÇÕES CAMBIAIS/MONETARIAS DE DEPOSITOS EM GARANTIA DE CREDITO TRIBUTARIO. Na vigência do artigo 16 do DL 1.598/77, são dedutíveis as variações passivas, em contrapartida das ativas, incidentes sobre depósitos de tributos judicialmente contestados.

PASSIVO FICTICIO. Improcede a presunção de passivo fictício se a pendência, no passivo, de obrigações compensa-se com idêntica pendência em conta do ativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por IALO - INDUSTRIA AMAZONENSE DE LENTES OFTALMICAS S/A.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação a importância de Cz\$ 345.296.346,00 e NCz\$ 2.462.726,00, nos exercícios de 1989 e 1990, respectivamente (padrões monetários às épocas), bem como a exigência do encargo da TRD relativa ao período de Fev. a 31/07/91, nos termos

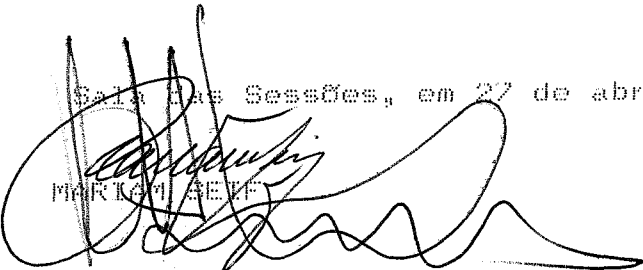


PROCESSO NR. 10283-005.827/92-16

Acórdão nr. 101-86.391

do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Jezer de Oliveira Cândido, Manoel Antonio Gadelha Dias, e Mariani Seif, que excluam menos o encargo da TRD.

Sala das Sessões, em 27 de abril de 1994

  
MARIANI SEIF

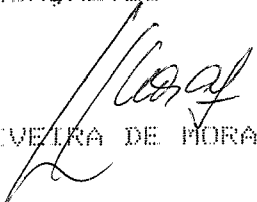
- PRESIDENTE

ROBERTO WILLIAM GONÇALVES

- RELATOR

VISTO EM

SESSÃO DE:

  
LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES- PROCURADOR DA FA  
ZENDA NACIONAL

16 JUN 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, RAUL PIMENTEL e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente justificadamente, o Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA.



Recurso nº 105810

Processo nº 10283/005.817/92-16

Acórdão nº 101-86.391

R E L A T Ó R I O

IALO - Indústria Amazonense de Lentes Oftálmicas S/A, nos autos indetificada, recorre a este Colegiado contra decisão do Delegado da Receita Federal em Manaus, AM, de fls. 146/160. Aludida decisão julgou improcedente contra o lançamento de ofício do imposto de renda de pessoa jurídica relativo aos exercícios de 1989 e 1990, anos base de 1988 e 1989, respectivamente.

Em ação fiscal direta junto ao contribuinte o fisco detectou as seguintes apropriações de despesas julgadas indevidas:

1.- variações cambiais passivas, incidentes sobre contrato de fornecimento de produtos para exportação, cujo valor foi antecipado à vista;

2.- juros de empréstimos lançados em duplicidade;

3.- depósitos de tributos para garantia de crédito tributário "sub iudice";

4.- variação cambial passiva, incidente sobre depósitos em juízo de IOF, para garantia de crédito tributário, cuja exigibilidade se encontrava suspensa por medida judicial;

5.- PIS faturamento anistiado pelo Decreto-lei nº 2.449/88, artigo 11;

6.- passivo fictício, por empréstimo tomado junto ao Banco Francês e Brasileiro, vencido em 05.12.88, debitado pelo Banco, na data do vencimento, e extornado seu pagamento na escrita contábil.

Inconformada a recorrente apresentou a impugnação fiscal de fls. 108/134, e anexos, na qual concorda com o lançamento referente ao incisos 2 e 5 e, em relação aos demais argumentos:

1.- depósitos para recursos e respectiva variação cambial passiva;

o artigo 225 do RIR/80 autoriza a dedução, como custo ou despesas operacional, os tributos apurados no regime de competência. A limitação de dedutibilidade por este regime somente foi introduzida pelo artigo 7º da Lei nº 8.541/92;

2.- passivo fictício;

a recorrente era beneficiária de dois tipos de empréstimos: um de mútuo, outro de cartão de crédito, ambos de igual valor;

Recurso nº 105810

Processo nº 10283/005.827/92-16

Acórdão nº 101-86.391

3.- variações cambiais passivas, em contrato de fornecimento de produtos de exportação;

"duas apropriações de variações cambiais se fizeram na espécie, como sejam, uma relativamente a produtos diretamente entregues pela autuada à Propenasa e outra a partir de produtos entregues pela American Optical do Brasil S/A à Propenasa, por ordem e conta da autuada, para o cumprimento de obrigações pela mesma autuada assumida junto à Propenasa." Na verdade, na medida em que a coligada adimpliu compromisso assumido pela autuada, um verdadeiro contrato de mútuo foi celebrado entre ambas, levando a coligada a reconhecer uma receita de variação cambial e a autuada uma despesa de variação cambial;

4.- questiona, finalmente, a aplicação da TRD como indexador tributário.

Na informação fiscal de fls. 140/145, o autuante sustenta:

1.- o artigo 220 do RIR/80 não admite provisões para pagamento de tributos em discussão. O Parecer CST/SIFR nº 1.273, de 29.12.88 e o Acórdão do Conselho de Contribuintes nº 105.0.148, de 03.05.83, sustentam ser indedutível a provisão para pagamento de tributos cujo exigibilidade esteve suspensa por mandado de segurança;

não houve custo ou despesa, pois o valor desembolsado com o depósito continua no patrimônio da empresa em conta de Ativo, inclusive sendo corrigido aos mesmos índices da caderneta de poupança;

o artigo 8º da Lei nº 8.541/92 somente veio reforçar norma já expressa no artigo 151 do C.T.N.

2.- conforme avisos bancários, extratos de conta corrente e documentação de fls. 116 a 124, a quitação do empréstimo foi lançada na contabilidade e extornado o lançamento em seguida, conforme fls. 115 e 137, cópia do Razão da recorrente;

3.- trata-se de fornecimento direto de produtos pela autuada para fazer face a contrato de fornecimento celebrado com a Propenasa (fls. 77 a 91), cujo valor foi antecipado à vista;

não houve ônus de variação cambial para a recorrente, visto que os preços dos produtos nas Notas Fiscais retroagem à taxa de câmbio da data dos contratos, conforme levantamento de fls. 34;

a variação cambial entre o valor das Notas Fiscais e os Contratos de Câmbio é percebida pela empresa que fez o adiantamento de numerário para fornecimento dos produtos (Propenasa) diretamente do comprador no exterior (Dow Química).

Recurso nº 105810

Processo nº 10283/005.827/92-16

Acórdão nº 101-86.391

Fundada nas informações do autuante a autoridade monocrática mantém, em sua inteireza, o lançamento de ofício, conforme decisão nº 000199, de fls. 146/160.

No recurso de fls. 163/168, a suplicante, silente quanto aos demais itens da autuação, repisa os argumentos anteriormente apresentados na impugnação, relativamente aos custos indedutíveis de tributos sob recurso judicial e respectiva variação cambial, ao passivo fictício, às variações cambiais passivas e à taxa referencial diária.

E o Relatório.

V O T O

CONSELHEIRO ROBERTO WILLIAM GONÇALVES - RELATOR

O Recurso é tempestivo, vez que apresentado no prazo fixado pelo artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Na abordagem das questões levantadas na lide, as apreciarei na conformidade do recurso apresentado, a saber:

1.- CUSTOS NÃO DEDUTÍVEIS - depósitos para recursos e variação cambial passiva respectiva.

Liminarmente, discordo do autuante. O depósito para recurso, não se encontrava no patrimônio da empresa. O ativo registrava, sim, uma transferência de numerário das contas de disponibilidades para conta de depósito indisponível até a solução da lide, favorável ou não à pessoa jurídica. E, a contrapartida desse valor tinha registro no passivo exigível, não em contas patrimoniais.

Até o advento da Lei nº 8.541/92 não havia impedimento legal a que tributos, ainda que contestados judicialmente, fossem dedutíveis como custo/despesa, pelo regime de competência, conforme dispunha o artigo 16 do Decreto-lei nº 1.598/77.

O Acórdão 105.0.148/83, citado pelo autuante em corroboração à sua informação, diz respeito a decisão prolatada acerca do L.R.P.J. relativa aos exercícios de 1973 a 1976, anteriores, portanto, ao Decreto-lei nº 1.598/77, quando os tributos eram reconhecidos como custo/despesa quando efetivamente pagos.



Recurso nº 105810

Processo nº 10283/005.897/92-16

Acórdão nº 101-86.391

O Parecer CST/SIPR, igualmente citado, extravassa os limites do artigo 16 do Decreto-lei nº 1.598/77. Na vigência deste o popularmente conhecido nas hostes jurídicas "juris sperneandi", o direito de contestar tributo, assegurado na Constituição Federal de 1988, artigo 5º, XXXIV, não era impeditivo a que se reconhecesse o custo/despesa do tributo, exigível pelo Estado, porém judicialmente questionado. Somente por alteração legal, artigo 8º da Lei nº 8.541/92, é que a contestação obstacula a apropriação.

A apropriação, ou não, como custo/despesa de tributos judicialmente depositados porque contestados, artigos 16 do D.L. nº 1.598/77 e 8º da Lei nº 8.541/92, nada tem a ver com a disposição incita no artigo 151, II da Lei nº 5.172/66, C.T.N., relativamente à suspensão da exigibilidade de crédito tributário em juízo depositado.

Solucionada a lide judicial, liberado o depósito, em favor ou não do contribuinte, este o apropriaria como recuperação de custo/despesa, acaso lhe fosse favorável a decisão. Em decisão desfavorável, o custo/despesa já fora devidamente apropriado quando da ocorrência do respectivo fato gerador.

O próprio autuante informa haver a recorrente apropriado receitas e despesas de variações cambiais relativamente ao tributo em litígio. Portanto, ensejando nula alteração na apuração do lucro real. E, pois, objetivamente descabida a glosa da variação passiva, aceita a ativa.

## 2.- PASSIVO FICTÍCIO

De acordo com os documentos de fls. 115/124, a recorrente efetuara um empréstimo de CR\$257.000.000,00 (valores da época), em 01.11.88, vencível em 03.11.88, junto ao Banco Francês e Brasileiro.

Tal valor foi liquidado em 03.01.88, mediante novo empréstimo, contrato de mútuo nº 05122, no montante de Cr\$ 331.783.543.54, principal mais encargos, vencível em 05.12.88, data de seu débito em conta corrente da empresa junto à instituição financeira (fls. 120).

Consoante fls. 28, continuação do auto de infração, este último empréstimo foi quitado mediante novo empréstimo de Cr\$330.000.000,00, com vencimento para 09.02.89. A contabilidade da pessoa jurídica, entretanto, registra a quitação do empréstimo vencível em 05.12.88 na Conta 21.424 - Banco Francês e Brasileiro e a extorna, no mesmo mes.

Ora, se o empréstimo foi quitado por novo empréstimo e não por desembolso, o valor empréstimo então quitado não poderia afetar as disponibilidades da pessoa jurídica, registrar-

Recurso nº 105810

Processo nº 10283/005.897/92-16

Acórdão nº 101-86.391

das na contabilidade.

Ainda que o extorno constante do Razão fosse referido ao mesmo empréstimo, tratando-se de conta que reflete conta corrente bancária, estaria assim revertido o saldo contábil, inflado, nessa hipótese, pelo valor fictício do extorno de empréstimo debitado pelo banco. Em contrapartida ter-se-ia um exigível, também fictício, de igual valor, porque extronado. Nessa linha, ao passivo fictício ter-se-ia a contrapartida de um ativo também fictício, em igual montante. Onde, na hipótese, desvio de recursos por pagamento de exigível já quitado?

### 3.- VARIAÇÕES CAMBIAIS PASSIVAS

Através das seguintes contas do Razão

- 21.407 - DOW QUIMICA,
- 95.102 - DESPESAS DE PROVISÃO,
- 95.103 - VARIAÇÃO CAMBIAL C/R EXTERIOR
- 95.105 - VARIAÇÃO CAMBIAL EXP. PROPENASA,

a recorrente apropriou à primeira, crédito líquido de variações cambiais, lançado a débito daquelas contas de despesas, o valor de Cr\$ 582.719.711,34, conforme demonstrativos de fls. 35/36 e documentos de fls. 38/72.

Alega tratar-se de variação cambial passiva, decorrente de sua consorciada - American Optical do Brasil Ltda., ter adimplido contrato de responsabilidade da autuada junto a terceiros. No fundo teria ocorrido um contrato de mútuo, sob a égide do artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

Ora, as variações cambiais questionadas pelo autuante dizem respeito aos fornecimentos de produtos a cliente, cujo valor total foi antecipadamente pago à vista, efetuados pela própria autuada, não por terceiros, conforme Notas Fiscais relacionadas às fls. 34.

Assim, os valores objeto das variações cambiais passivas não estão vinculados a fornecimento por terceiros, para adimplemento contratual, este objeto de outro auto de infração, relativo ao imposto de renda na fonte, processo nº 10283.005828/92-71, contra a recorrente, conforme informação fiscal de fls. 144.

A beneficiária da variação cambial, no fechamento dos contratos de câmbio, foi a compradora/exportadora Propenasa - Comercial Exportadora S/A, vinculada à Dow Quimica, importadora estrangeira. Esta recebeu pelas exportações realizadas, diretamente do comprador no exterior, conforme reconhece a própria recorrente, fls. 168.

Ante a conta do razão utilizada pela recorrente para apropriação de variações cambiais, - 21.407 - DOW QUIMICA, questiona-se, preliminarmente, por que a importadora estran-

Recurso nº 105810  
Acórdão nº 101-86.391

Processo nº 10283/005.827/92-16

geira - Dow Química, teria direito creditório de variação cambial sobre a fornecedora, no País, de produtos exportados pela adquirente nacional - Propenasa, beneficiária da variação cambial no fechamento dos contratos de câmbio ?

Acaso os valores contabilizados à conta DOW QUÍMICA traduzissem apenas a apropriação de valores de fornecimentos p/ exportação, qual a necessidade, para a fornecedora, de gerar duplo benefício para a exportadora, de ganho cambial, na exportação em US\$, e de variação cambial, na aquisição, no mercado nacional, de produtos para exportação?

No teor dos contratos de fornecimento firmados entre a recorrente e a Propenasa, fls 77 a 91, ressaltam-se os seguintes elementos:

2. QUANTIDADE: quantidade suficiente dos produtos descritos no item 1 acima em qualquer variação de modelos ou tipos desde que perfaçam o equivalente em cruzeiros a US\$ 1.500.000,00 (contrato de 10.10.85, fls. 77/80, US\$1.700.000,00 (contrato de 26.04.86, fls.83/86, US\$1.500.000,00 (contrato de 21.11.88, fls. 88/91), convertidos pela taxa cambial vigente na data dos respectivos embarques.

3. PREÇO: o preço líquido da venda e compra dos produtos estipulados nos itens 1 e 2 deste contrato é de Cr\$19.825.800,00 (1º contrato), Cr\$219.438.720,00 (2º contrato), Cr\$749.496.000,00 (3º contrato);

6. PAGAMENTO: pagamento antecipado, realizado nesta data de 100% (cem por cento) do preço ora estimado, e sujeito à variação na forma disposta no item 7 seguinte, (cr\$ de acordo com o item 3 de cada contrato), o qual preço a VENDEDORA declara receber, neste ato, do qual dá plena e geral quitação.

7. Face ao pagamento antecipado do preço estimado efetuado pela COMPRADORA e considerando que as entregas para embarques dos produtos serão efetuadas arceladamente, as partes concordam em que tanto sobre o valor do pagamento antecipado do preço, bem como sobre os valores dos produtos entregues parcialmente pela VENDEDORA,, incidam juros de 0,5% (1º e 2º contratos, e 0,5416%, terceiro contrato) ao mes, calculados sobre os respectivos saldos e apurados globalmente, por ocasião da última entrega para embarque de exportação.

8.ENCARGOS Os encargos de natureza tributária ou não, contingenciamentos de exportação ou confiscos cambiais, incidentes sobre a operação de exportação da COMPRADORA a terceiros, serão equalizados pela VENDEDORA, de tal forma que as condições contratadas, especialmente as de preço e quantidade, sejam mantidas constantes; não incorrendo, portanto, a COMPRADORA em quaisquer acréscimos ou desembolsos que não o preço supra mencionado. Em consequência, toda e qualquer despesa incorrida pela COMPRADORA para o recebimento de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Recurso nº 105810

Processo nº 10283/005.897/92-16

Acórdão nº 101-86.391

créditos inerentes da exportação do produto, objeto deste contrato, inclusive mas não exclusivamente corretagens e despesas de fechamento de câmbio, ser-lhe-ão reembolsados imediatamente pela VENDEDORA contra apresentação dos devidos comprovantes. A VENDEDORA poderá à sua opção, pagar as referidas despesas diretamente aos respectivos credores eximindo-se assim do reembolso a COMPRADORA.

Ora, da leitura das cláusulas supra transcritas, conclui-se que os contratos visaram precipuamente o benefício da Compradora nacional, a PROPENASA, vinculada à importadora, DOW QUIMICA. Porquanto, afora os encargos transferidos à vendedora:

a) os contratos não indicavam, em qualquer cláusula QUANTIDADES, sim, somente valores em US\$ e em CR\$; a vendedora ao emitir as Notas Fiscais de entregas parciais dos produtos, utilizou a mesma taxa cambial dos contratos, Cr\$ 13,84 (taxa de 26.04.86) e Cr\$134,46, taxa de 30.04.88);

b) através da inalterabilidade da taxa cambial, quando da emissão das Notas Fiscais relativas ao cumprimento contratual, a recorrente:

1) gerou menor receita bruta, e, conseqüentemente, menor resultado operacional, não utilizando o disposto no inciso 2 do contrato, de conversão de preços pela taxa de câmbio da data dos respectivos embarques;

2) beneficiou em quantidades de produtos a COMPRADORA e, a final, a IMPORTADORA.

Neste contexto, como apropriar, ainda, variações cambiais passivas, pelo cumprimento contratual do fornecimento?

#### 4.- TRD

Quanto à TRD, esta não é índice de correção monetária, pois, reflete as variações do custo de captação de depósitos a prazo fixo. Inaplicável, portanto, sob o enfoque prescrito no artigo 9º da Lei nº 8.177/91.

Tal fato, aliás, foi reconhecido pela própria legislação tributária, Lei nº 8.383/91, ao determinar a compensação da TRD, indevidamente paga como correção monetária de tributos. O artigo 80 da Lei nº 8.383/91 operacionaliza a declarada inconstitucionalidade do artigo 9º da Lei nº 8.177/91, conforme Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 493-O/DF, julgada procedente pelo S.T.F, na qual restou afirmado:

"O disposto no art. 5º, XXXVI, da Consti-

Recurso n° 105810

Processo n° 10283/005.817/92-16

Acórdão nº 101-86.391

tuição Federal se aplica a toda e qualquer lei infraconstitucional, sem qualquer distinção entre lei de direito público e lei de direito privado, ou entre lei de ordem pública e lei dispositiva. Precedente do STF.

A taxa Referencial (TR) não é índice de correção monetária, pois, refletindo as variações do custo primário da captação dos depósitos a prazo fixo, não constitui índice que reflita a variação do poder aquisitivo da moeda."

Quanto à sua aplicação como juros de mora, o Código Tributário Nacional, Lei n° 5.172/66, artigo 161 e parágrafo 1°, lei complementar recepcionada pela vigente Constituição Federal, já autorizava a lei ordinária a estabelecer a taxa de juros de mora para tributos em atraso.

Até o advento da Medida Provisória n° 298, de 29.07.91 (DOU 30.07.91), os juros de mora legalmente exigíveis estavam previsto no artigo do Decreto-lei n° 1736/79, 1% ao mês ou fração. A Medida Provisória em questão, convertida na Lei n° 8.218, de 29.08.91, dispunha em seu artigo 3°, "verbis":

"artigo 3° - Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, incidirão:

I - juros de mora equivalentes a Taxa Referencial diária- TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao seu efetivo pagamento; e

II - "omissis"

Segue-se que, os juros de mora, incorridos antes do advento da Medida Provisória n° 298/91, obedecem a regra da lei anterior, dado que os fatos nela previstos se materializam sob o seu império.

Retroagir a lei nova para abranger esses fatos é defeso pela Constituição Federal, (artigo 5°, XXXVI) e pelo Código Tributário Nacional (artigo 106), não sendo a referida Medida Provisória de natureza interpretativa.

Por outro lado, até a expressa revogação do artigo 2° do Decreto-lei n° 1.736/79, não poderiam coexistir juros moratórios de 1% ao mês calendário ou fração e juros moratórios calcu-

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Recurso nº 105810

Processo nº 10283/005.827/92-16

Acórdão nº 101-86.391

lados pela TRD, incidentes sobre o mesmo valor em atraso.

Assim, a aplicação da TRD, como juros de mora, para débitos tributários em atraso, conforme precrição do artigo 3º da Medida Provisória nº 298/91 (artigo 3º da Lei nº 8.218/91), só é compatível a partir de 01 de agosto de 1991. Isto porque, até a data de publicação da citada MP, 30.07.91, o comando era da legislação anterior aplicável à espécie, D.L. 1.736/79. A incidência da mora de 1% ao mês calendário ou FRAÇÃO já se concretizara para o mês de julho de 1991, não podendo retroagir a lei para aplicar a nova taxa a juros já incorridos.

Finalmente, o artigo 31 da medida Provisória nº 298/91, alterando a redação do artigo 9º da Lei nº 8.177/91, de 01.03.91, não respalda a pretensão do fisco dado:

a) que não expressa a que título incidiria a TRD,

b) a manifesta inconstitucionalidade desse comando (artigo 5º, XXXVI, C.F./88), na qual, igualmente incorreu o artigo 30 da Lei nº 8.218/91, de 29.08.91, não podendo, ambos legitimar a exigência.

Nessa ordem de juízos, dou provimento parcial ao recurso para excluir a exigência:

a) os valores de Cz\$ 53.346.463,00 e Nz\$ 118.073,00, correspondente à despesa tributária do IOF na importação, depositadas judicialmente, porque contestadas;

b) Cz\$ 257.000.000,00, extorno de pagamento e empréstimo bancário, em conta bancária na contabilidade da recorrente;

c) a TRD, como juros de mora, anteriormente a 01 de agosto de 1991.

ROBERTO WILLIAM GONCALVES

RELATOR.

