



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Recurso nº : 127.634 - *EX OFFICIO*  
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1991 a 1994  
Recorrida : DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ  
Interessado(a) : BANCO FONTECINDAM S/A  
Sessão de : 16 de abril de 2003  
Acórdão nº : 103-21.198

**LUCRO REAL. DESPESAS OPERACIONAIS. BRINDES** - As despesas que correspondam a objetos ou direitos de pequeno valor e apresentem índice moderado em relação à receita bruta da empresa são admitidas como operacionais e, portanto, dedutíveis na apuração do lucro real.

**LUCRO REAL. DESPESAS OPERACIONAIS. COMISSÕES. DEDUTIBILIDADE** - As despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pelas atividades das empresas são operacionais, por serem necessárias, normais ou usuais, e portanto, dedutíveis na determinação do lucro real.

**LUCRO REAL. DESPESA COM A CONSTITUIÇÃO DE PROVISÃO. DEDUTIBILIDADE** - O procedimento fiscal que não aponta o descumprimento de sequer um dos requisitos legais exigidos para a dedução da despesa com a constituição de provisão deve ser, de plano, rejeitado.

**LUCRO REAL. OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS. PRESUNÇÃO** - O lançamento que se baseia apenas em débeis indícios de omissão de receitas não pode prosperar.

**LUCRO REAL. VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA. OMISSÃO. COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO COM ENCARGO RELATIVO À TRD INDEVIDAMENTE RECOLHIDO** - Descabe a exigência de imposto quando lhe é superior o crédito do contribuinte contra a Fazenda Nacional decorrente de valor pago indevidamente a título de encargo relativo à Taxa Referencial Diária (TRD) sobre tributos.

**LUCRO REAL. CONTAS DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO. CONTAS DO PASSIVO. CORREÇÃO MONETÁRIA. VARIAÇÃO MONETÁRIA. DESPESA** - Sob a óptica tributária e para efeito de atualização monetária, é indiferente o fato de figurar no patrimônio líquido um valor cujo registro contábil adequado é em conta do passivo circulante ou do exigível, quando ele esteja sujeito a índice ou coeficiente aplicável, por disposição legal, que determine a correção e a variação monetária dos saldos das contas.

**LUCRO REAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. LUCRO APURADO EM BALANÇO INTERMEDIÁRIO** - Descabe a glosa da correção monetária de lucro apurado em balanço intermediário quando não resta provado o registro da respectiva despesa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

**LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA TIPICIDADE** - Vicia o lançamento a ausência de comprovação da tipicidade, assim entendida a estreita correlação entre o fato ocorrido e a hipótese descrita na norma legal, a qual é requisito essencial à demonstração do ilícito.

**LANÇAMENTO. MULTA ADMINISTRATIVA. AUSÊNCIA DE REQUISITO FUNDAMENTAL** - Vicia o lançamento a ausência dos seus requisitos fundamentais estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional.

**IRRF. SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO DE NORMA PELO SENADO. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA** - Por força da Resolução Senatorial nº 82, de 19.11.1996, que suspendeu a execução do art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, no que tange à expressão "o acionista", não se aplica às sociedades cujo capital é dividido em ações a obrigatoriedade de reter o imposto de renda incidente sobre o lucro líquido.

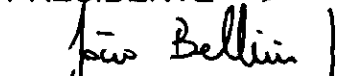
**LANÇAMENTO(S) DECORRENTE(S)** - Tratando-se da mesma matéria fática que instruem o procedimento de IRPJ e os reflexos, aplica-se, de ofício, no mesmo grau de jurisdição, para aos lançamentos decorrentes o decidido no julgamento do lançamento principal, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

Recurso improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso de ofício interposto pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO NO RIO DE JANEIRO/RJ.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso *ex officio*, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
JOÃO BELLINI JÚNIOR  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 MAI 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, NADJA RODRIGUES ROMERO, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JÚLIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, ALOYSIO JOSÉ PERCINIO DA SILVA e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90

Acórdão nº : 103-21.198

Recurso nº : 127.634 - EX OFFICIO

Recorrida : DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ

RELATÓRIO

O Delegado de Julgamento da DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ recorre de ofício recorre a este Conselho - com fulcro no art. 34 do Decreto nº 70.235/72 e alterações introduzidas pela Lei nº 8748/93 e na Portaria MF nº 333/1997 - de sua Decisão DRJ/RJ nº 786, de 19 de junho de 2001 (fl(s). 423-64), que julgou improcedente o lançamento lavrado contra a empresa BANCO FONTECINDAM S/A, já qualificada nos autos.

São as seguintes as matérias tributadas (neste ponto do relatório reporto-me à decisão recorrida, fl(s). 427-9):

*"1. No dia 28.09.1995, em consequência da ação fiscal determinada pela DRF/CENTRO-SUL/RJ, foram lavrados três autos de infração contra a interessada, para lhe exigir:*

*1.1. no primeiro (fls. 03/17), imposto de renda (IRPJ) no valor equivalente a 5.069.565,65 Ufir, acrescido de juros de mora, multa no valor equivalente a 5.069.565,65 Ufir, por declaração inexata de rendimentos, e multa no valor equivalente a 58.007,44 Ufir, pelo atraso na entrega das declarações dos exercícios de 1993 e 1994;*

*1.2. no segundo (fls. 29/36), imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido (IRRF) no valor equivalente a 605.622,56 Ufir, acrescido de juros de mora, e multa no valor equivalente a 603.711,68 Ufir; e*

*1.3. no terceiro (fls. 37/44), contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) no valor equivalente a 1.726.038,59 Ufir, acrescida de juros de mora, e multa no valor equivalente a 1.722.923,03 Ufir.*

*2. O auto de infração de IRPJ foi lavrado sob a acusação de a interessada:*

*2.1. computar na determinação do lucro real:*

*2.1.1. diversas despesas indedutíveis, infringindo, assim, vários dispositivos da legislação tributária, sobretudo os artigos 157 e o seu § 1º, 191 e 387, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980;*

*2.1.2. provisões indedutíveis, afrontando, assim, especialmente os artigos 221 e 222 do RIR/1980; e*

*2.1.3. prejuízos indedutíveis apurados em operações a termo realizadas fora de Bolsa, violando, assim, o art. 4º, inc. XXI, da Lei nº 4.595/1964, entre outros dispositivos legais; e*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90

Acórdão nº : 103-21.198

*2.2. omitir receitas de aplicações financeiras de curto prazo, de variação monetária e de ganhos de capital, infringindo, desse modo, os artigos 157, 175, 265, inc. III, e 387 do RIR/1980.*

*3. Os autos de infração de IRRF e CSL foram lavrados por mero reflexo do de IRPJ. As infrações apontadas no primeiro foram capituladas no art. 35 da Lei nº 7.713, de 23 de dezembro de 1988, e as indicadas no segundo, nos artigos 38 e 39 da Lei nº 8.541, de 24 de dezembro de 1992, no art. 2º e seus parágrafos da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, no art. 23 da Lei nº 8.212, de 1991 e no art. 11 da Lei Complementar nº 70, de 1991.*

*4. Integra o auto de infração de IRPJ o termo de verificação fiscal (TVF) de fls. 45/61, que esmiúça as infrações denunciadas.*

*5. Irresignada com as exigências tributárias, a interessada interpôs impugnação (fls. 341/398), ao final da qual postulou diligência ou perícia, para ensejar a certificação da veracidade e exatidão das razões de fato por ela invocadas. Ambos, a impugnação e o pedido, serão adiante apreciados."*

A autoridade monocrática julgou o lançamento procedente em parte, em decisão assim ementada:

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Exercício: 1991, 1992, 1993, 1994*

*Ementa: LUCRO REAL. DESPESAS OPERACIONAIS. BRINDES.*

*As despesas que correspondam a objetos ou direitos de pequeno valor e apresentem índice moderado em relação à receita bruta da empresa são admitidas como operacionais e, portanto, dedutíveis na apuração do lucro real.*

*LUCRO REAL. DESPESAS OPERACIONAIS. COMISSÕES. DEDUTIBILIDADE.*

*As despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pelas atividades das empresas são operacionais, por serem necessárias, normais ou usuais, e portanto, dedutíveis na determinação do lucro real.*

*LUCRO REAL. DESPESA COM A CONSTITUIÇÃO DE PROVISÃO. DEDUTIBILIDADE.*

*O procedimento fiscal que não aponta o descumprimento de sequer um dos requisitos legais exigidos para a dedução da despesa com a constituição de provisão deve ser, de plano, rejeitado.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

**LUCRO REAL. DESPESA COM A CONSTITUIÇÃO DE PROVISÃO NÃO AUTORIZADA PELO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA. INDEDUTIBILIDADE.**

*A despesa com a constituição de provisão não autorizada pelo Regulamento do Imposto de Renda é indedutível na determinação do lucro real.*

**LUCRO REAL. OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS. PRESUNÇÃO.**

*O lançamento que se baseia apenas em débeis indícios de omissão de receitas não pode prosperar.*

**LUCRO REAL. VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA. OMISSÃO. COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO COM ENCARGO RELATIVO À TRD INDEVIDAMENTE RECOLHIDO.**

*Descabe a exigência de imposto quando lhe é superior o crédito do contribuinte contra a Fazenda Nacional decorrente de valor pago indevidamente a título de encargo relativo à Taxa Referencial Diária (TRD) sobre tributos.*

**LUCRO REAL. CONTAS DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO. CONTAS DO PASSIVO. CORREÇÃO MONETÁRIA. VARIAÇÃO MONETÁRIA. DESPESA.**

*Sob a óptica tributária e para efeito de atualização monetária, é indiferente o fato de figurar no patrimônio líquido um valor cujo registro contábil adequado é em conta do passivo circulante ou do exigível, quando ele esteja sujeito a índice ou coeficiente aplicável, por disposição legal, que determine a correção e a variação monetária dos saldos das contas.*

**LUCRO REAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. LUCRO APURADO EM BALANÇO INTERMEDIÁRIO.**

*Descabe a glosa da correção monetária de lucro apurado em balanço intermediário quando não resta provado o registro da respectiva despesa.*

**LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA TIPICIDADE.**

*Vicia o lançamento a ausência de comprovação da tipicidade, assim entendida a estreita correlação entre o fato ocorrido e a hipótese descrita na norma legal, a qual é requisito essencial à demonstração do ilícito.*

**LANÇAMENTO. MULTA ADMINISTRATIVA. AUSÊNCIA DE REQUISITO FUNDAMENTAL.**

*Vicia o lançamento a ausência dos seus requisitos fundamentais estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

**MULTA DE OFÍCIO. REDUÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

*A lei nova aplica-se a ato ou fato não definitivamente julgado, quando lhes comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática ou ocorrência. Incidência do art. 44 da Lei nº 9.430/96, por força do disposto no art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional e no Ato Declaratório (Normativo) SRF/COSIT nº 01, de 07.01.97.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF*

*Exercício: 1991, 1992, 1993, 1994*

*Ementa: DECORRÊNCIA. INAPLICABILIDADE.*

*Por força da Resolução Senatorial nº 82, de 19.11.1996, que suspendeu a execução do art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, no que tange à expressão "o acionista", não se aplica às sociedades cujo capital é dividido em ações a obrigatoriedade de reter o imposto de renda incidente sobre o lucro líquido.*

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Exercício: 1991, 1992, 1993, 1994*

*Ementa: DECORRÊNCIA.*

*Ressalvados os casos especiais, os lançamentos reflexivos colhem a sorte daquele que lhes deu origem, na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusões diversas.*

*Lançamento Procedente em Parte"*

*É o relatório. Passo a decidir.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

V O T O

Conselheiro JOÃO BELLINI JÚNIOR, Relator

Tomo conhecimento do recurso de ofício por estar presente sua condição de procedibilidade, ou seja, a exoneração do sujeito passivo do pagamento do tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) (Portaria MF nº 333, de 11/12/97).

As exigências canceladas dizem respeito à: (reporto-me à decisão recorrida, fl(s). 430-2).

**"1 - DESPESAS INDEDUTÍVEIS**

**. BRINDES**

**. COMISSÕES SOBRE ARBITRAGENS**

Os autuantes glosaram as despesas com o pagamento de brindes (Cr\$ 14.868.000,00) e de comissões sobre arbitragens com o exterior (Cr\$ 209.172.132,70) realizadas em 1991, sob a acusação de elas não preencherem as condições de dedutibilidade previstas no art. 191 do RIR/80. No que tange às primeiras, explicaram eles que, pelo fato de o seu valor superar em três vezes e meia o lucro apurado pela interessada na conta Operações Temporárias Ouro Barra Circular (Cr\$ 3.293.465,50) e corresponder a 0,05% da sua receita bruta e a 3,6% do seu lucro líquido no período-base, é evidente que elas não se referem a objetos de pequeno ou nenhum valor comercial e nem apresentam índice moderado em relação à receita bruta, não reunindo, portanto, as condições de dedutibilidade exigidas pela legislação tributária. Relativamente às segundas, eles disseram que elas foram glosadas: a) por corresponder a diversas operações realizadas no mercado de câmbio flutuante, de atipicidade comprovada; b) por não coincidir a data e os valores constantes do documento de fls. 167 com os dos registros contábeis da interessada; e c) por serem os documentos usados para a sua comprovação junto ao Banco Central distintos daqueles exibidos à Receita Federal (fls. 167 e 478/522).

Opondo-se à glosa das despesas com brindes, a interessada alegou, em síntese:

a) que não existe norma legal dispondo que os brindes, para terem a dedutibilidade das respectivas despesas admitida, precisam ser de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

*pequeno ou nenhum valor comercial e apresentar índice moderado em relação à receita bruta;*

*b) que o Parecer Normativo CST nº 15/76 reconhece ter se tornado costume as empresas brindarem seus clientes em certas épocas do ano, constituindo-se a oferta numa forma de cortesia e, sobretudo, de propaganda;*

*c) que as despesas de publicidade e propaganda da sua marca e dos seus produtos são necessárias as suas atividades e à manutenção da sua fonte produtora;*

*d) que o conceito de brinde, estabelecido no citado parecer normativo, foi construído pela administração pública mediante analogia com a norma específica da legislação acerca do imposto sobre produtos industrializados (IPI), o que é vedado pelo art. 108, § 1º, do Código Tributário Nacional;*

*e) que a quantidade de ouro ofertada equivale hoje (27.10.1995, data da impugnação) a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), valor irrisório quando comparado a sua receita bruta; e*

*f) que deve ser ressaltado que ela cunhou mais de duas toneladas de barras circulares de ouro em 1991, para comercialização por intermédio do Banco do Brasil.*

*Quanto à eliminação das outras despesas, disse ela basicamente:*

*a) que, em 1991, praticou diversas operações de arbitragem de moedas estrangeiras nos dois segmentos de mercado de câmbio à época existentes - o de taxas livres e o de taxas flutuantes - apurando, em ambos, resultados positivos e negativos;*

*b) que, apesar de a legislação cambial de então não proibir (nem mesmo implicitamente) as operações simultâneas naqueles dois segmentos de mercado, o Banco Central censurou-as, por entender que o funcionamento do mercado de câmbio, da forma como foi por ele estruturado, pressupunha a inadmissibilidade de operações que pudessem interligar os dois segmentos;*

*c) que o entendimento do Banco Central dimanava da interpretação de princípios inerentes ao mercado de câmbio e não da regulamentação da matéria, posto que as operações de arbitragem em questão não revelavam ilicitude diante da legislação brasileira, seja a cambial, seja a tributária;*

*d) que o Banco Central, irresignado com as sobreditas operações, exigiu a anulação dos respectivos resultados cambiais mediante operações inversas nos dois segmentos de mercado, sendo tal ajuste formalizado em reunião cuja ata se encontra, por cópia, nos autos do presente;*

*e) que a expressão "atipicidade comprovada", empregada pelos autuantes na descrição da infração denunciada, tem sentido apenas se a palavra atipicidade (cambial e não fiscal) referir-se exclusivamente ao pioneirismo das operações;*

*f) que as operações de arbitragem de moedas estrangeiras com o*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

*exterior constitui atividade típica dos bancos múltiplos;*

*g) que os custos e despesas incorridos para a realização dessas operações são dedutíveis na apuração do lucro real; e*

*h) que as comissões glosadas foram pagas ao Towerbank Int., conforme comprovantes de venda de câmbio nº 011842, 011843, 012222 e 012223 constantes do processo, não podendo restar dúvida quanto a sua dedutibilidade ou efetividade do seu pagamento, o qual se encontra comprovado inclusive por documentação hábil e idônea sob fiscalização do Banco Central.*

A autoridade monocrática decidiu pelos seguintes fundamentos (fl(s).

433-4):

a) brindes:

*"Não obstante, há de se admitir a dedutibilidade das despesas com a distribuição de moedas de ouro a título de brinde, porque, além de os objetos distribuídos terem diminuto valor, o seu montante representa apenas cinco centésimos da receita bruta da interessada no período. Em razão das outras comparações feitas pelos autuantes, vale acrescentar que não é lícito estabelecer parâmetros outros que não o eleito pela legislação - a receita bruta - com a finalidade de aferir a moderação das despesas.*

*Rechaço, portanto, a glosa das despesas de brindes."*

Este entendimento está de acordo tanto com o Parecer Normativo CST nº 15/76 quanto com as decisões deste Colegiado:

**"PARECER NORMATIVO CST Nº 15, DE 27 DE FEVEREIRO DE 1976 (DOU 14.04.1976)**

*As despesas efetivamente realizadas com aquisição e distribuição de "brindes", desde que correspondam a objetos de pequeno valor e sejam em índice moderado, relativamente à receita operacional da empresa, são admissíveis como operacionais, na forma do art. 162 do RIR /75.*

*...(omissis)...*

**9. Ante o exposto, as despesas efetivamente realizadas na aquisição e distribuição gratuita de objetos ou direitos de pequeno valor, a título de brindes, a clientes ou não, e que apresentem índice moderado em relação à receita bruta da empresa, são admissíveis como dedutíveis, na apuração do lucro operacional."**

**"IRPJ - BRINDES PROMOCIONAIS - Admite-se a dedução, a título de despesa promocional, dos gastos com a aquisição e distribuição de bens de diminuto ou nenhum valor comercial, desde que a despesa**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

*represente percentual módico em relação à receita operacional". (1º CC - Ac. 101-92.667 - 1ª C. - Rel. Celso Alves Feitosa - DOU 29.06.1999 - p. 04).*

*"BRINDES - "As despesas efetivamente realizadas com aquisição e distribuição de 'brindes', desde que correspondam a objetos de pequeno valor e sejam em índice moderado, relativamente à receita operacional da empresa, são admissíveis como operacionais, na forma do art. 162 do RIR-75" (PN 15/76). (1º CC - Ac. 105-12.014 - 5ª C - DOU 03.04.1998 - p. 66).*

*"DESPESAS OPERACIONAIS - BRINDES - Somente são dedutíveis as despesas efetuadas com brindes quando devidamente justificados e de valores reduzidos, quer considerados individualmente, quer seja em relação à receita bruta". (1º CC - Ac. 105-7.117 - 5ª C - Rel. Márcio Machado Caldeira - DOU 10.10.1996).*

Note-se que o PN 15/76 apresenta dois conceitos abertos na consideração da dedutibilidade dos brindes: "pequeno valor" e "índice moderado em relação à receita bruta da empresa". É claro que o valor nominal tem que ser considerado em atenção ao perfil econômico da contribuinte em questão. Um valor de R\$10.000,00, por exemplo, será sem dúvida vultoso considerando-se uma simples quitanda e pequeno, considerando um banco. Também no caso em concreto é que temos que considerar o que vem a ser "índice moderado em relação à receita bruta". De qualquer sorte, a grandeza a ser considerada é a receita bruta, e não qualquer outro valor, como "apurado pela interessada na conta Operações Temporárias Ouro Barra Circular" ou "lucro líquido do período-base", os quais foram apontados pela fiscalização como motivadores do lançamento.

No caso em apreço, penso que o montante de 0,05% da receita bruta se subsume à expressão "índice moderado da receita bruta", pelo que VOTO por negar provimento ao recurso de ofício neste quesito.

b) comissões de arbitragem:

Em relação às comissões, assim se manifestou a decisão recorrida:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

*"Sobre as despesas de comissões, o artigo 191 do RIR/1980 estabelece que são operacionais as despesas pagas ou incorridas para a realização das operações exigidas pela atividade da empresa e necessárias à manutenção da respectiva fonte produtora, que sejam usuais ou normais no tipo de negócio por ela explorado. O 192 diz apenas que, aos custos e despesas operacionais, aplicam-se as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros.*

*A acusação é imprecisa. Quando faz menção à "atipicidade comprovada" das operações realizadas no mercado de câmbio, dá a impressão de que reprova o cômputo das respectivas despesas na determinação do lucro real, por considerá-las anormais ou inusuais. Quando afirma que não há coincidência de data e valor do documento de fls. 167 com os respectivos lançamentos contábeis, sugere que a glosa das despesas decorre da impropriedade da sua comprovação. Quando informa sobre o uso de documentação distinta para justificar as mesmas despesas perante dois órgãos governamentais, desperta suspeitas sobre a existência de falsidade material ou ideológica.*

*Não obstante e admitindo que a glosa tenha ocorrido, na verdade, em face de os autuantes reputarem imprópria a comprovação apresentada, haja vista que despesas com comissão sobre operações de arbitragem são normais e usuais na atividade explorada pela interessada e que as suspeitas despertadas não são dignas de consideração, pois a comprovação de uma mesma despesa com documentação distinta não chega sequer a ser indício de falsidade alguma, observo que, a despeito de não haver coincidência de valores entre o documento de fls. 167, os lançamentos contábeis indicados no auto de infração (fls. 46), os papéis de trabalho de fls. 476/477, 527 e 534 e os avisos que os acompanham, o montante que o Towerbank declara ter recebido a título de comissão de arbitragem supera o total das despesas glosadas. Noto também que elas foram escrituradas em duas datas apenas - 29.08.1991 e 13.09.1991 - enquanto o período em que ocorreram as operações de arbitragem que lhe deram causa abrange, segundo a declaração do Towerbank, praticamente todo o segundo semestre daquele ano. Esses fatos induzem-me a acreditar que a soma constante do recibo passado pelo Towerbank abarca outros pagamentos feitos também em razão de operações de arbitragem, os quais não foram, contudo, objeto de glosa.*

*Assim, por reputar comprovadas as referidas despesas, as quais satisfazem os requisitos de dedutibilidade exigidos pelo art. 191 do RIR/1980, rejeito a glosa efetuada."*

*É de se manter o cancelamento da glosa na forma como procedido pela autoridade de primeira instância por seus próprios fundamentos, eis que se assentam*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90

Acórdão nº : 103-21.198

em questões de fato, mormente - a despeito de não haver coincidência de valores entre o documento da fl. 167, os lançamentos contábeis indicados no auto de infração (fl. 46), os papéis de trabalho das fls. 476-7, 527 e 534 e os avisos que os acompanham -, o montante que o Towerbank declara ter recebido a título de comissão de arbitragem superar o total das despesas glosadas.

É relevante, também, a constatação, realizada pela decisão sob recurso, ao tratar de um dos motivos relatados para presente glosa ["para comprovar a realização da referida despesa, junto ao Banco Central do Brasil e a Secretaria da Receita Federal, **o contribuinte, faz uso de documentação distinta**, conforme se comprova no confronto dos documentos de fls. 478/522 do Anexo I e o original de fls. 167" (grifos no original)] de que a comprovação de uma mesma despesa com documentação distinta não é indício de falsidade.

Passo a reportar o lançamento sobre a glosa de despesas com a formação de provisões:

**"2 - DESPESAS COM A FORMAÇÃO DE PROVISÕES**

*Houveram por bem os autuantes glosar despesas efetuadas no período-base de 1991 com a formação: a) de provisão para créditos de liquidação duvidosa (Cr\$ 379.007.243,14); b) de provisões intituladas "outras" (Cr\$ 325.096.370,00); e c) de provisão para perdas em investimentos (Cr\$ 8.274.655,00). Glosaram eles também a diferença de Cr\$ 76.212.118,00 verificada entre o total das provisões informado no formulário I da declaração de rendimentos (fls. 296) e a soma delas indicada no seu anexo B (fls. 292), por considerar que tal diferença é composta por provisões não autorizadas. Todas essas glosas foram fundamentadas nos artigos 157, 189, 190, 191, 220, 221, 222, 321 e 387, inc. I, do RIR/1980. Os autuantes afirmaram ainda que o cotejo dos dados extraídos da declaração de rendimentos da interessada com os elementos constantes do demonstrativo por ela fornecido (fls. 65) agrava o quadro de divergências apuradas relativamente ao total das despesas com a constituição das provisões, na medida em que somente o valor da provisão para créditos de liquidação duvidosa coincide com o que foi anotado no item 03/21 do referido anexo B.*

**2.1 Ajuste do custo de bens do ativo**

*Os autuantes atribuíram a ajustes do custo de bens do ativo os Cr\$ 325.096.370,00 indicados na linha 22, item 44 do anexo B da declaração*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

*de rendimentos (fls. 292), porque esse valor, disseram eles (fls. 49), aproxima-se dos Cr\$ 325.262.840,00 registrados no demonstrativo de fls. 65 a título de provisão para desvalorização de títulos de renda variável. Fizeram essa observação e glosaram as despesas correspondentes aos ajustes, dizendo que foram eles calculados sobre parte da carteira de títulos de renda variável da própria interessada e contrariaram, de acordo com os autuantes, até mesmo as normas expedidas pelo Banco Central, segundo as quais a valorização ou desvalorização individual de um título deve ser compensada com a desvalorização ou valorização de outro, sendo necessária a constituição de provisão somente no caso de o valor de mercado da carteira de títulos ser inferior ao seu custo corrigido monetariamente.”*  
...(omissis)...

*“A interessada atacou inicialmente a glosa dos ajustes de custo de bens do ativo. Disse, em suma:*

*a) que a provisão com os referidos ajustes é determinada pela legislação comercial e a sua dedução é autorizada pela lei tributária;*

*b) que, cumprindo o art. 183, inc. I, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, avaliou a preço de mercado os seus direitos de opção de compra de ações das empresas Vale do Rio Doce e Telebrás;*

*c) que, no sistema da lei comercial, o objeto da avaliação é cada direito patrimonial, e não o conjunto dos direitos, porque os direitos patrimoniais da mesma espécie não têm necessariamente o mesmo custo de aquisição e nem o mesmo valor de mercado;*

*d) que a glosa não se fundou em norma da legislação comercial ou tributária, mas apenas no entendimento dos autuantes de que os direitos de opção de compra de ações, por serem registrados em “carteira de aplicações de títulos de renda variável”, constituiriam coisas fungíveis e, como tal, a provisão para perda na sua realização deveria ter por base o valor da carteira e não o de cada uma das opções; e*

*e) que somente muito depois do encerramento do período-base de 1991 o Banco Central disciplinou a matéria, determinando que a valorização ou desvalorização individual de um título deve ser objeto de compensação com a desvalorização ou valorização de outros títulos, sendo necessária a provisão somente no caso de o valor de mercado da carteira ser inferior ao seu custo corrigido monetariamente.”*

A decisão recorrida está devida e suficientemente fundamentada, pelo que assumo como minhas, neste item, suas razões. Passo a elencá-las: (fls. 428)

*“O art. 222 do RIR/1980 facultava o registro, como custo ou despesa, das importâncias necessárias à formação de provisão para ajuste do custo de ativos ao valor de mercado, nos casos em que este ajuste era determinado por lei. O art. 183, inc. I, da Lei nº 6.404, de 1976, por seu turno, estabelecia que deviam ser feitas provisões para adequar ao valor*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

*provável de realização o valor de custo dos direitos e títulos de crédito, e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimentos.*

*A acusação de a provisão ter sido calculada com base em parte da carteira própria de títulos de renda variável e contrariar "até mesmo as normas expedidas pelo Banco Central" sobre a obrigatoriedade da constituição da provisão para desvalorização de uma carteira de títulos causa uma certa perplexidade. Em primeiro lugar, porque a interessada nada mais fez do que exercer o direito de constituir a provisão de ajuste do custo dos seus ativos, em estrito acordo com as sobreditas normas legais. Depois, porque a regra do Banco Central que os autuantes afirmaram ter sido contrariada, a Carta Circular nº 2.329, foi editada somente em 07.07.1993 - um ano e meio após o encerramento do período-base em que houve a formação da provisão, portanto - e não tem evidentemente efeito retroativo."*

Não tendo sido desobedecida a legislação tributária, voto por negar provimento, nesta questão, ao recurso de ofício.

Continuando a tratar do lançamento sobre despesas com a formação de provisões, reporto-me à decisão recorrida, fl(s). 434-7:

**"2.2 Provisão para créditos de liquidação duvidosa**

*Os autuantes eliminaram a despesa relativa a essa provisão (Cr\$ 379.007.243,14), dizendo: a) que a interessada e a Brasouro Representações Ltda. firmaram contrato de prestação de serviços cujo objeto era a administração das atividades dos postos especiais de compra de ouro, de propriedade da primeira; b) que tal contrato obrigava a Brasouro a entregar mensalmente a interessada três quilos e meio de ouro independentemente do pagamento do preço, de modo a criar uma conta credora com ela, constituindo o metal uma custódia fungível; c) que a provisão foi calculada sobre o saldo da conta Adiantamentos para Pagamento de Nossa Conta em 31.12.1991 (Cr\$ 1.817.600.998,37); e d) que a legislação tributária permite o registro, como custo ou despesa, do valor necessário à formação da provisão, com a observância de determinados critérios."*

*...(omissis)...*

*"Investiu a interessada, em seguida, contra a eliminação das despesas com a constituição da provisão para créditos de liquidação duvidosa, argumentando, em resumo:*

*a) que ela se funda em erro no preenchimento da declaração de rendimentos do exercício de 1992, e tal erro não constitui fato gerador do imposto de renda, pois o que prevalece é a escrituração, quando*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

*observadas as leis comerciais e fiscais;*

*b) que os autuantes se limitaram a discorrer sobre as condições legais para a constituição da provisão, não se preocupando em demonstrar quais delas não foram atendidas, impossibilitando-lhe o exercício do direito constitucional de ampla defesa;*

*c) que a provisão foi constituída sobre créditos sem garantia real que montavam a Cr\$ 1.817.600.999,37;*

*d) que, daquele montante, Cr\$ 1.008.563.242,00 referiam-se a créditos contra a Brasouro Representações, de realização improvável;*

*e) que, na formação da provisão, precisou cumprir também a regra estabelecida no art. 9º da Resolução nº 1748, de 1990, do Bacen;*

*f) que a provisão para créditos de liquidação duvidosa constituída num exercício é revertida no início do exercício seguinte, resultando da sua constituição, no máximo, postergação de imposto;*

*g) que, por ser do conhecimento dos autuantes que, dos Cr\$ 379.007.243,14 provisionados, Cr\$ 200.250.000,00, relativos a créditos concedidos a Brasouro, foram recuperados no ano seguinte e computados no respectivo lucro real, impunha-se a sua exclusão da tributação; e*

*h) que, por ser o lançamento fiscal ato administrativo plenamente vinculado, não tem a fiscalização a liberdade de desconsiderar a escrituração do contribuinte para, embasada em elementos outros, exigir imposto.*

Decidiu a autoridade monocrática de acordo com os seguintes argumentos: (fl(s). 440)

*"Urge recusar a glosa da despesa com a formação da provisão para créditos de liquidação duvidosa, em virtude de ela não ter brotado de nenhuma acusação de infração à legislação tributária e, assim, estar à míngua de precisão e clareza. Como bem argumentou a interessada, os autuantes se restringiram a identificar a origem e o valor dos créditos que deram causa a provisão, a narrar os requisitos legais exigidos para sua constituição e a glosar a respectiva despesa; olvidaram-se eles, porém, de justificar o seu procedimento, pois silenciaram sobre os requisitos legais que teriam sido desatendidos.*

*Ora, não sendo apontada nenhuma violação à norma tributária que justificasse a eliminação da despesa, teriam elas que ser admitidas na determinação do resultado do exercício e, por conseguinte, na do lucro real."*

Sem mais nada a acrescentar, voto por negar provimento ao recurso de ofício, neste item, pelos fundamentos estabelecidos na decisão recorrida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

Continuando a tratar do lançamento sobre despesas com a formação de provisões, reporto-me à decisão recorrida, fl(s). 436-42:

**"2.3 Provisão para perdas em investimento**

*A parcela de Cr\$ 8.274.655,00, discriminada no anexo B da declaração, foi glosada pelo fato de ela não se enquadrar, segundo os autuantes, nas condições de dedutibilidade fixadas pela legislação tributária, uma vez que não foi identificada por eles, nem mesmo por aproximação, com qualquer valor constante do demonstrativo de fls. 65."*  
...(omissis)...

*"A investida seguinte da interessada foi contra a glosa da despesa com a constituição da provisão para perdas em investimento (Cr\$ 8.274.655,00). Disse ela basicamente:*

*a) que os autuantes não esclareceram os motivos da glosa da provisão, limitando-se a constatar a divergência entre o valor indicado no anexo B da declaração de rendimentos do exercício de 1992 e o demonstrativo de fls. 65, e a afirmar que ela desenquadra a provisão das condições de dedutibilidade exigidas pela lei; e*

*b) que o procedimento deles não se fundamentou na sua escrituração, a qual não foi por eles examinada nesse ponto, pois, se a tivessem examinado, teriam verificado que a provisão discutida foi constituída em 1987, encontrando-se decaído, por isso, o direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário sobre essa matéria."*

Decidiu a autoridade monocrática pelos seguinte argumentos: (fl(s). 440-

2):

*"Alicerçou-se a acusação em cinco dispositivos legais, dos quais apenas dois - os artigos 220 e 321 do RIR/1980 - tratam especificamente da matéria em pauta. O art. 220 diz apenas que as provisões dedutíveis na determinação do lucro real são aquelas autorizadas pelo próprio regulamento, enquanto o art. 321 estabelece que a provisão para perdas prováveis na realização de investimentos somente não será adicionada ao lucro líquido, na apuração do lucro real, se constituída depois de três anos da aquisição do investimento, ou for comprovada a perda permanente dele.*

*Os autuantes, tal qual na acusação relacionada com a provisão para créditos de liquidação duvidosa, deixaram de assinalar quais dos requisitos legais teriam sido desatendidos na constituição dessa provisão também. Estribaram a glosa tão-somente no fato de não conseguirem identificar, nem mesmo por aproximação, o valor indicado no item 58 do quadro 03 do anexo B da declaração de rendimentos (fls. 292) com qualquer outro anotado no demonstrativo de fls. 65, imaginando que*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

*essa discrepância, por si só, seria suficiente para caracterizar o descumprimento das condições de dedutibilidade das despesas com a constituição de provisões.*

*O referido demonstrativo, elaborado pela interessada em atendimento à intimação de fls. 62 e 63, discrimina as provisões, inclusive por ativo, constituídas em 1991, entre as quais, várias cuja finalidade era fazer face às perdas decorrentes da desvalorização de títulos de renda variável e de direitos de opção de compra de ações de companhias de capital aberto.*

*Cabia aos autuantes, portanto, verificar se a constituição das provisões cumpria os requisitos legais estabelecidos no referido art. 321, desprezando o saldo da conta de provisão declarado no mencionado item 58 e o fato de ele não se identificar com quaisquer valores constantes do demonstrativo de fls. 65, até porque o valor representativo da desvalorização de um investimento pode ser lançado a crédito da própria conta que representa o investimento, sem contrariar qualquer norma contábil.*

*Rechaço também, por isso, a glosa da despesa relativa à provisão para perdas prováveis na realização de investimentos."*

É desnecessário tecer maiores considerações acerca desta questão. Assumo como minha a fundamentação da autoridade recorrida, pelo que voto por negar provimento, neste quesito, ao recurso de ofício.

A seguir, dado estarem embasados nos mesmos fatos, passo a reportar os lançamentos sobre receitas não-contabilizadas e sobre omissão de receita não-operacional: (fl(s). 442-5 e 457)

**"3 - RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS**

*À vista de um relatório denominado MALHA FONTE L. K., os autuantes intimaram, em três oportunidades, a interessada a apresentar um demonstrativo dos rendimentos produzidos por suas aplicações financeiras de curto prazo em 1990. Não lhes sendo apresentado demonstrativo algum, resolveram eles intimar o Banco Chase Manhattan, o Citibank, o Banco Meridional do Brasil e o Banco Mitsubishi Brasileiro a confirmarem suas informações sobre os rendimentos pagos a ela constantes de declarações de imposto de renda na fonte (Dirf) - informações que se encontram transcritas no relatório malha fonte - recebendo respostas negativas dos dois primeiros, que pretextaram o sigilo bancário para as suas recusas, enquanto os últimos apresentaram os documentos de fls. 250/281.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

*Diante disso, procederam os autuantes ao lançamento do imposto de renda incidente sobre os rendimentos informados no relatório malha fonte, depois de compensarem a importância que, segundo o mesmo relatório, havia sido retida na fonte.*

*Irresignada, a interessada alegou, em resumo:*

*a) que a exigência não está fundada em exame da sua escrituração, mas somente em documentos fiscais de terceiros;*

*b) que as aplicações de curto prazo das instituições financeiras contam-se aos milhares, não havendo apuração individualizada de ganhos nem retenção do imposto na fonte (as retenções do imposto constantes no relatório malha fonte foram atribuídas pela interessada a equívocos dos informantes);*

*c) que não há como omitir tais ganhos ou rendimentos, senão mediante "grosseira manipulação contábil", que seria facilmente notada pelos autuantes;*

*d) que é impraticável a elaboração de demonstrativo - de nenhuma utilidade e não exigido pela legislação - dos rendimentos de aplicações de curto prazo;*

*e) que as supostas omissões de rendimentos não estão fundadas nos artigos 180 e 181 do RIR/1980, os únicos dispositivos da legislação vigente em 1991 e 1992 que autorizavam a presunção de omissão de receitas; e*

*f) que nenhum dos dispositivos nos quais se arrima a autuação trata de presunção de omissão de rendimento, restringindo-lhe, pois, o exercício do direito de defesa."*

**"7 - OMISSÃO DE RECEITA NÃO OPERACIONAL**

*Tal qual o procedimento fiscal relatado no tópico 3 acima, os autuantes narraram que, à vista do mesmo relatório MALHA FONTE L. K., novamente intimaram, em três oportunidades, a interessada a apresentar um outro demonstrativo, desta feita, dos seus ganhos de capital obtidos em 1990. Não lhes sendo apresentado demonstrativo algum, resolveram eles intimar o Citibank a confirmar suas informações sobre os rendimentos pagos a ela constantes da declaração de imposto de renda na fonte (Dirf) - as quais estão transcritas no relatório malha fonte - recebendo resposta negativa daquela instituição financeira, que pretextou, como já se sabe, o sigilo bancário para a sua recusa.*

*Diante disso, repetiram os autuantes o seu procedimento de lançar o imposto de renda embasados tão-somente nas informações constantes no relatório malha fonte.*

*Na impugnação, a interessada englobou essa acusação e a apreciada no tópico 3 acima no item que ela intitulou de "ILEGALIDADE E IMPROCEDÊNCIA DAS AUTUAÇÕES POR OMISSÃO DE RECEITA"*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

*(fls. 385) e desfiou contra elas os argumentos que foram resumidos anteriormente."*

Sobre as receitas não-contabilizadas, decidiu a autoridade monocrática (os mesmos argumentos fundamentaram a decisão sobre a omissão de receita operacional): (fl(s). 444-5)

*"Dos dispositivos citados no enquadramento legal da infração denunciada, o art. 157 do RIR/1980 trata do dever de escriturar; o 175 conceitua o lucro operacional; o 265, inc. III, mencionado seguramente por descuido, estabelece que serão computadas na determinação do lucro real as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço; e o art. 387, inc. II, diz que serão adicionados ao lucro líquido do exercício, na determinação do lucro real, os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido.*

*A acusação, segundo o item 6 do auto de infração (fls. 06), é a de ter havido omissão de rendimentos de aplicações financeiras de curto prazo. Tal acusação, entretanto, estribou-se, de acordo com o relato dos autuantes, no simples fato de não lhes ter sido apresentado - apesar de exigido - um demonstrativo dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de curto prazo em 1990. Nenhum dos dispositivos legais acima citados, porém, autoriza a presunção de omissão de receita por motivo tão insignificante. E nem poderia mesmo autorizar. Afinal, a falta de apresentação de um simples demonstrativo não constitui sequer indício de omissão de receita.  
...(omissis)...*

*Além disso, na resposta oferecida à última das intimações feitas relativamente a esse assunto (fls. 235), a interessada, depois de afirmar que os rendimentos supostamente omitidos, embora não organizados da maneira solicitada pelos autuantes, encontravam-se registrados na sua escrituração, declarou-se disposta a organizá-los do modo requerido, salientando, contudo, que tal organização, por ser operosa, demandaria um prazo maior que o concedido. Era de se esperar alguma manifestação dos autuantes sobre essa resposta da interessada, inclusive a concessão da dilatação do prazo para a apresentação do demonstrativo, se fosse ele imprescindível à auditoria. Não houve, no entanto, manifestação alguma da parte deles. Contentaram-se, ao que tudo indica, com as respostas que lhes foram dadas pelas instituições financeiras pagadoras dos rendimentos, às quais haviam dirigido anteriormente intimações, e procederam ao lançamento. Intriga-me especialmente o tratamento dispensado pelos autuantes a essas respostas, pois, como já foi dito acima, apenas duas das instituições*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

*financeiras intimadas se dispuseram a prestar as informações que lhes foram exigidas; as demais se recusaram a prestá-las, sob o manto do sigilo fiscal. Todavia, todos os rendimentos constantes do relatório malha fonte, confirmados ou não, foram objeto de tributação de ofício. Não entendi, por isso, o porquê da consulta às instituições financeiras. De qualquer modo, porém, discrepando demasiadamente a auditoria realizada da que é recomendada pela boa técnica, não há como se sustentar de pé a acusação".*

Também nesta questão não há como prosperar o lançamento. Friso que houve a manifestação da interessada de que as receitas ora lançadas como omitidas encontravam-se contabilizadas (fl(s). 235). não houve prosseguimento do procedimento de fiscalização, com a concessão de prazo razoável para que a interessada apresentasse os pertinentes registros. Assumo integralmente a fundamentação da autoridade recorrida, votando pelo não-provimento ao recurso de ofício.

Trato agora do lançamento pertinente às variações cambiais ativas e passivas: (fl(s). 445-9)

**"4 - VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS E PASSIVAS**

*Resolveram os autuantes glosar o prejuízo de Cr\$ 568.483.787,00 causado por operações de arbitragens realizadas com o Tower Bank Overseas entre os dias 29 de agosto e 4 de outubro, ambos de 1991, por terem concluído:*

- a) que ficou comprovada e demonstrada a artificialidade das referidas operações, as quais produziram sistematicamente prejuízos;*
- b) que não foi comprovada a necessidade das operações vulgarmente conhecidas por "day trade" realizadas naquele período; e*
- c) que o caráter irregular daquelas operações ficou comprovado pelo fato de haver perfeita identidade entre elas e as realizadas entre 10.07.1991 e 06.08.1991 com o Brown Brothers Harriman & Co, o Norfolk & Hampton Bank, o Isthmus Int'l Bank e com o próprio Tower Bank Overseas, cujo lucro produzido foi devolvido ao Banco Central (BACEN), conforme pactuado com aquela autarquia em reunião ocorrida em 05.12.1991.*

*Preambularmente às conclusões acima, explicaram os autuantes:*

- a) que investigações do Bacen, comunicadas à Secretaria da Receita Federal por meio de um ofício (fls. 1 do anexo I ao processo), revelaram a atipicidade das operações que implicaram o prejuízo glosado, e que a fraude fiscal aflorada de tais operações foi analisada num relatório preliminar, que se encontra às fls. 566/572 do mesmo anexo;*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

b) que, no quadro demonstrativo II (fls. 545 do anexo I), encontra-se consignado o conjunto das operações de arbitragem no mercado de câmbio flutuante que determinaram um prejuízo de US\$ 1.141.778,00, correspondentes a Cr\$ 568.483.787,00;

c) que tais operações foram objeto de uma série de reportagens publicadas no Jornal do Brasil (fls. 550/565 do anexo I);

d) que a anormalidade dos volumes das operações realizadas entre 1º de julho de 1991 e 31 de outubro de 1991 pode ser observada por intermédio do gráfico de fls. 53;

e) que, intimada a justificar a necessidade das operações de arbitragem para as suas atividades e para a manutenção da sua fonte produtora, a interessada respondeu: 1) que ela decidiu operar nos mercados de arbitragem de câmbio, restringindo-se, porém, naquele momento, exclusivamente ao segmento de câmbio flutuante; 2) que, por ter interrompido as operações de arbitragem praticadas simultaneamente nos mercados de taxas livres e de taxas flutuantes, entendeu estar capacitada a realizar operações de caráter não defensivo com moedas conversíveis no mercado de câmbio flutuante; e 3) que tais operações resultaram um prejuízo operacional de US\$ 483.137,00 (43% da totalidade dos prejuízos amargados pela Instituição), em função das enormes oscilações ocorridas nos mercados internacionais de moedas, sobretudo pela queda do primeiro-ministro soviético Michail Gorbachev, em 21.08.1991;

f) que, por conta das operações de arbitragem com o Tower Bank, foram negociados apenas no período de 29.08.1991 a 4.10.1991 os seguintes montantes: 29.664.000 francos franceses, 90.047.950 francos suíços, 121.925.216 marcos alemães e 2.429.062.510 ienes; e

g) que o quadro de fls. 168, fornecido pela interessada, revela que ela negociou em todo o ano de 1991 apenas as seguintes quantias em moedas estrangeiras, exceto dólares americanos: 43.632 francos franceses e 820 marcos alemães.

São os seguintes os dispositivos do RIR/1980 citados no enquadramento legal da infração denunciada: art. 157 e seu § 1º; art. 175; art. 254 e seu parágrafo único; e art. 387, inc. II.

Inconformada com o procedimento fiscal, a interessada argumentou basicamente, em adição aos comentários feitos anteriormente sobre as operações de arbitragem:

a) que o Bacen opôs-se às referidas operações, porque elas estabeleciam a comunicação dos segmentos de taxas flutuantes e de taxas livres do mercado de câmbio;

b) que, embora não houvesse veto legal àquela comunicação, o Bacen entendeu que as operações contrariavam sua política cambial;

c) que, para o Bacen, as operações realizadas, embora formalmente corretas se tomadas isoladamente, eram irregulares em sua essência, notadamente porque implicavam a transferência de moeda estrangeira



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

*do segmento do mercado de taxas livres para o de taxas flutuantes, o que não era permitido pelas normas em vigor;*

*d) que, no entanto, inexistia, à época, norma cambial que proibisse a comunicação entre os dois segmentos do mercado de câmbio, inclusive o efeito, contestado pelo Bacen, de transferir moeda estrangeira de um segmento para o outro;*

*e) que a inexistência de infração às normas cambiais então vigentes é demonstrada pelo simples fato de o Bacen exigir que ela realizasse com ele operações idênticas, mas em sentido inverso, para anular os efeitos das operações, pois, se a própria autoridade monetária responsável pela regulação e fiscalização do mercado de câmbio participa de operações que comunicam os dois segmentos daquele mercado, não podem elas ser consideradas irregulares ou atípicas, especialmente para fins tributários;*

*f) que é tecnicamente insustentável, para a demonstração da artificialidade das operações de arbitragem, compará-las às operações realizadas no mercado de câmbio à vista, como foi feito no termo de verificação;*

*g) que, computando operações realizadas em mercados distintos (futuro e à vista), foi elaborado o gráfico de fls. 53, o qual parece indicar como "câmbio total" as operações de arbitragem e como "op. normais" as efetuadas no mercado à vista, que dá ao observador incauto a impressão de que, em determinado período, o volume das suas operações de câmbio, em relação à média, foi anormal; e*

*h) que nenhum dos dispositivos legais invocados para a autuação regula a matéria em discussão."*

Decidiu a autoridade monocrática pelos seguinte argumentos: (fl(s). 449-

51)

*"Dos artigos citados no enquadramento legal da infração, apenas o 254 do RIR/1980 não foi ainda objeto de comentários neste processo. Diz o seu inciso I que, na determinação do lucro operacional, deverão ser incluídas as contrapartidas das variações monetárias, inclusive em função da taxa de câmbio, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais realizados no pagamento de obrigações. O seu parágrafo único estabelece que se compreendem nas disposições deste artigo as variações monetárias apuradas mediante (alínea "a") compra ou venda de moeda ou valores expressos em moeda estrangeira, desde que efetuada de acordo com a legislação sobre câmbio.*

*Não há como deixar de reconhecer que é absolutamente correta a alegação da interessada relatada no item "h" acima. Afinal, percebe-se, incontinenti, que a autuação padece da falta de comprovação da*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

*tipicidade, assim entendida a estreita correlação entre o fato ocorrido e a hipótese descrita na norma legal, a qual é requisito essencial à demonstração do ilícito.*

*O art. 157 do RIR/1980 tratava do dever de escriturar e a interessada não foi acusada de deixar de escriturar coisa alguma; o art. 175 apenas conceituava o lucro operacional; o art. 254 não pode ser considerado desobedecido, porque não foi apontada qual contrapartida de variação cambial deixou de ser reconhecida contabilmente; e tampouco foi descumprido o 387, inc. II, uma vez que não há, nos autos, a indicação de quais resultados, rendimentos, receitas ou quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido deixaram de ser a ele adicionados na determinação do lucro real.*

*Por outro lado, a harmonia entre a descrição do fato que os autuantes dizem ter afrontado a legislação tributária e o título indicativo da infração (fls. 07) é uma lástima. Enquanto o título indica que se vai tratar de omissão de variações monetárias ativas, o texto, logo abaixo, começa explicando que houve glosa de prejuízo com variações cambiais passivas. Desprezando-se o título, poder-se-ia então cogitar que variações desta espécie e natureza teriam sido indevidamente computadas no lucro operacional. Ao se deparar com a narrativa dos fatos no termo de verificação fiscal (fls. 52/55), no entanto, descobre-se, com perplexidade naturalmente, que a glosa do prejuízo decorreu do fato de os autuantes concluírem que as operações de arbitragem realizadas com o Tower Bank entre 29.08.1991 e 4.10.1991 eram artificiais, anormais e desnecessárias à atividade explorada pela interessada, nada tendo isso a ver com variação monetária passiva.*

*Ainda que se superasse essas falhas formais, as outras falhas, relativas a sua essência, não permitiriam prosperar a acusação.*

*A primeira e a terceira conclusões dos autuantes, as de que as operações de arbitragem, além de artificiais, eram irregulares, vergam-se sob os resultados das investigações efetuadas pelo Bacen, dos quais dão conta os próprios documentos em que elas se assentam. O parecer do Departamento de Câmbio daquela autarquia (fls. 5 e 6 do anexo I ao processo) informa, entre outras coisas: a) que a interessada, mesmo contabilizando prejuízo nas arbitragens, obteve resultado positivo em moeda nacional decorrente do giro de todas as operações realizadas nas suas diversas carteiras; b) que o titular da Divisão de Fiscalização da Delegacia Regional do Rio de Janeiro endossava o parecer do seu investigador, o qual considerava perdas de fato os prejuízos apurados nas operações de arbitragem; e c) que resultaram infrutíferas as investigações procedidas para apurar algum tipo de irregularidade nas operações de arbitragens, "não ensejando qualquer capitulação nas normas cambiais que pudessem imputar medidas restritivas no*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

**âmbito cambial".**

*A segunda conclusão, por seu turno, a de que não eram necessárias as operações realizadas na modalidade "day trade", é inoportuna, porque, à época (1991), não surtia ainda efeitos as normas advindas com a edição da Lei nº 8.383, de 31 de dezembro de 1991, cujo art. 28, regulado pelo art. 710 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decr. nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, passou a proibir que os prejuízos decorrentes de operações financeiras realizadas na modalidade "day trade" fossem computados no lucro real.*

*Merece reproche, por isso, também essa parte do lançamento."*

É desnecessário tecer maiores considerações acerca desta questão. Assumo como minha a fundamentação da autoridade recorrida, pelo que voto por negar provimento, neste quesito, ao recurso de ofício.

Passo a reportar o lançamento sobre omissão de variação monetária ativa: (fl(s). 451-4)

**"5 - OMISSÃO DE VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA**

*Os autuantes acusaram a interessada de não oferecer à tributação as receitas de variação monetária ativa relacionadas às fls. 56, provenientes do direito à compensação dos valores pagos indevidamente a título de encargo relativo à Taxa Referencial Diária (TRD) sobre tributos. Acrescentaram eles que ela procedeu à atualização dos créditos contra a Fazenda Nacional somente quando resolveu compensar, com o imposto de renda de 1993, os valores pagos indevidamente, e que os valores tributados de ofício foram apurados conforme o mapa demonstrativo de fls. 303.*

*Embasou-se a acusação no art. 157 e no seu § 1º, no art. 175, no art. 254, inciso I e no seu parágrafo único, e no art. 387, inc. II, todos do RIR/1980.*

*Não se conformando com a autuação, a interessada alegou, em síntese:*

*a) que a autorização legal concedida pelo art. 80 da Lei nº 8.383, de 1991, para a compensação do valor recolhido a título de encargo relativo à TRD implica um direito de crédito eventual e aleatório, uma vez que depende de evento futuro (a existência de tributos ou contribuições federais a pagar), cujo reconhecimento não foi por lei determinado;*

*b) que sobre tal crédito ela não detinha a disponibilidade econômica ou jurídica, passando a tê-la somente no momento em que compensou pela primeira vez tributo com o encargo indevidamente recolhido;*

*c) que, por essa razão, faltava a esse crédito potencial a característica essencial para que ele se constituísse em fato gerador do imposto de*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

*renda: a disponibilidade econômica ou jurídica; e*

*d) que, ainda que não se admitisse tais argumentos, não se poderia jamais falar em omissão de receitas; quando muito, poder-se-ia acusá-la de postergar tributo. E nem isso faria o menor sentido, acrescentou, uma vez que, até a referida compensação, quem se encontrava em mora era a União."*

Assim decidiu a autoridade monocrática: (fl(s). 452-4)

*"O art. 157 do RIR/1980, que já foi objeto de comentário acima, determina que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real, como é o caso da interessada, deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais. O art. 179 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que é uma lei comercial, estabelece que os direitos serão escriturados no ativo. E o art. 254, inc. I, também do RIR/1980 diz verbis: "Na determinação do lucro operacional, deverão ser incluídas as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações".*

*A interessada, malgrado tenha deixado de oferecer à tributação, nas épocas próprias, a receita da variação monetária do crédito correspondente ao recolhimento indevido, atualizou monetariamente aquele crédito em maio de 1993, acrescentando-lhe a quantia de Cr\$ 64.538.553,25 (Cr\$ 18.195.019,91 + Cr\$ 46.343.533,34 - fls. 187), e com ele compensou tributo devido, conforme sua declaração de rendimentos de 1993. Esse fato, do qual os autuantes tinham pleno conhecimento, deveria induzi-los a autuá-la pela postergação do imposto incidente sobre aquela quantia, com base no art. 171 do RIR/1980, mas não por ela ter omitido aquela receita.*

*Além disso, os autuantes, por certo, perceberam, mas desprezaram, o fato de a interessada ter renunciado - certamente por descuido - ao direito de compensar um crédito que, se corrigido monetariamente de forma adequada, alcançaria em maio de 1993, de acordo com o demonstrativo elaborado por eles próprios (fls. 303), a quantia de Cr\$ 250.843.839,32, haja vista que do montante de Cr\$ 316.993.489,41 foram aproveitados somente Cr\$ 66.149.650,09 (fls. 187). Em outras palavras, ela simplesmente abandonou, em prol da Fazenda Nacional, um crédito de Cr\$ 250.843.839,32.*

*O art. 84 da Lei nº 8.383, de 1991, confere ao contribuinte o direito de pleitear a restituição do encargo relativo à TRD pago indevidamente, alternativamente ao procedimento da compensação.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

*À vista desse dispositivo, conclui-se que é infundada a alegação da interessada de que o seu direito de crédito era eventual e aleatório, e não lhe permitia, por isso, deter a disponibilidade econômica ou jurídica sobre ele. Não lhe sendo vedada a restituição do indébito, conforme o art. 165 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), e sendo ele líquido e certo, é óbvio que a realização do correspondente crédito dependia exclusivamente de iniciativa sua. Não obstante, é certo que, por ser o crédito flagrantemente superior ao imposto incidente sobre a contrapartida da sua própria variação monetária, a compensação, neste caso, deveria ter sido feita de ofício pelos próprios autuantes, uma vez que é uma alternativa à restituição de tributo e esta pode ser feita por iniciativa da administração, consoante o art. 28, § 1º, do Decreto-lei nº 37, de 1966.*

*Destarte, ainda que eu não me visse obrigado a recusar a acusação pelo fato de o imposto exigido (Cr\$ 244.828.750,91 x 30% = Cr\$ 73.448.625,27) ser inferior ao crédito renunciado, seria forçado a afastar pelo menos uma parte da matéria tributável (Cr\$ 64.538.553,25), em razão da falta de comprovação da tipicidade, traduzida pela ausência de identidade entre a infração autuada (omissão de receita) e a cometida (postergação de receita).*

*Rejeito, portanto, a acusação."*

Também nesta questão não há como prosperar o lançamento, por ter havido simples postergação do recolhimento do IRPJ, e não omissão de receitas. As outras considerações realizadas pela autoridade monocrática vêm a reforçar o fato de ter sido indevido o lançamento. Voto pelo não-provimento ao recurso de ofício.

Passo a considerar o lançamento sobre o resultado de operações no mercado a termo: (fl(s). 454-6)

**"6 - RENDA VARIÁVEL - RESULTADO DE OPERAÇÕES NO MERCADO A TERMO**

*Os autuantes intimaram a interessada a justificar as negociações de compra e venda de ouro efetuadas com um mesmo cliente em um mesmo dia por preços que implicaram prejuízos de até sessenta e dois por cento do valor das vendas (termo de intimação de fls. 62 e 63) e, não se conformando com a resposta obtida, glosaram tais prejuízos (Cr\$ 5.345.718.740,00 - período-base de 1991), sob o argumento de que eles, por resultarem de negociação no mercado a termo fora de pregão, não*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

*poderiam ser computados na base de cálculo do imposto e tampouco na apuração do ganho líquido, e nem sequer compensados com ganhos auferidos em operações da espécie realizadas em qualquer mercado.*

*Para efetuar a glosa, ampararam-se os autuantes no art. 4º, inc. XXI, da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, no art. 7º, inc. III, da Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965, no art. 40, § 1º e § 2º, "c", da Lei nº 7.713, de 23 de dezembro de 1988, no art. 55, § 1º, da Lei nº 7.799, de 11 de julho de 1989, no art. 387, inc. I, do RIR/1980 e na Resolução Bacen nº 39, de 20 de outubro de 1966.*

*Inconformada, argumentou a interessada, em suma:*

*a) que a afirmação dos autuantes de que não são dedutíveis nem compensáveis os prejuízos decorrentes de operações realizadas fora de pregão não tem respaldo em lei;*

*b) que a tributação de tais prejuízos resulta do desconhecimento das operações de ouro ativo financeiro no mercado futuro;*

*c) que as operações com ouro ativo financeiro são classificadas pela legislação como de renda fixa e não como de renda variável, conforme afirmado no termo de verificação;*

*d) que, no período-base de 1991, essas operações eram registradas, segundo as normas contábeis do Bacen, em conta de compensação e, no vencimento, eram liquidadas por diferença;*

*e) que, com esse procedimento contábil, registrava-se em conta de resultados apenas a diferença positiva ou negativa das operações de compra e venda a termo de ouro ativo financeiro;*

*f) que o termo de verificação causa a impressão de que as operações nele indicadas foram contratadas e liquidadas no mesmo dia, o que torna incompreensíveis prejuízos da ordem de sessenta e dois por cento;*

*g) que entre a contratação e a liquidação das operações a termo a cotação do ouro oscilou sensivelmente, implicando os prejuízos;*

*h) que, contrariamente ao que afirmaram os autuantes, a legislação vigente em 1990 e 1991 não subordinava a dedutibilidade de prejuízo incorrido no mercado a termo de ouro ativo financeiro ao fato de a operação realizar-se em pregão de bolsa de valores ou assemelhado;*

*i) que a Instrução Normativa SRF nº 48, de 1978, estabeleceu que as operações a preço fixo com ouro têm tratamento de aplicações financeiras e definiu que operação a preço fixo é a de aquisição e subsequente transferência de certificados de custódia de ouro, com prazo e valor de liquidação preestabelecidos; e*

*j) que a Instrução Normativa SRF nº 178, de 1987, considera ativo financeiro as aplicações em ouro efetuadas nos pregões das bolsas de mercadorias e de negócios outros de liquidação futura, bem como em operações, no mercado de balcão, nas quais intervenha instituição financeira autorizada pelo Bacen a operar com ouro.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

A autoridade monocrática se manifestou nos seguintes termos: (fl(s). 456)

*"Nenhum dos artigos citados no enquadramento legal da infração impede o cômputo, na base de cálculo do imposto de renda, dos prejuízos apurados nas negociações de compra e venda de ouro efetuadas com um mesmo cliente em um mesmo dia, e a interessada nada mais fez do que computar perdas dessa espécie na referida base de cálculo. Dois dos dispositivos legais, inclusive - o § 1º do art. 40 da Lei nº 7.713, de 1988, e o § 1º do art. 55 da Lei nº 7.799, de 1989, nem deveriam ter sido mencionados, uma vez que eles se aplicam às operações realizadas por pessoa física.*

*Salta aos olhos, portanto, o fato de também esta autuação estar desprovida da comprovação da tipicidade, a qual é, conforme já disse linhas atrás, requisito essencial à demonstração do ilícito.*

*Logo, rechaço a glosa efetuada."*

Também nesta questão não há como prosperar o lançamento. Assumo integralmente a fundamentação da autoridade recorrida, votando pelo não-provimento ao recurso de ofício.

Passo a referir o lançamento sobre correção monetária de lucros apurados em balancetes intermediários: (fl(s). 457-8)

**"8 - CORREÇÃO MONETÁRIA DE LUCROS APURADOS EM BALANCETES INTERMEDIÁRIOS**

*Cr\$ 14.382.158,61 e Cr\$ 95.462,38, atribuídos pelos autuantes a despesas de correção monetária de lucros apurados em balanço não correspondente a encerramento de período-base de incidência e contabilizados na conta Lucros/Prejuízos Exercício Atual em 1990, foram glosados sob a acusação de elas não serem dedutíveis na determinação do lucro real, de acordo com o art. 6º da Lei nº 7.799, de 11 de julho de 1989.*

*Contrapondo-se à glosa, observou a interessada que ela resultou de apreciação equivocada dos autuantes, pois o total glosado corresponde ao saldo devedor de ajustes diversos efetuados em balanço especial levantado em 15.03.1990, por força da legislação alcunhada de "Plano Collor", e não à atualização de lucros apurados em balanços intermediários."*

Decidiu a autoridade monocrática com base nos seguintes argumentos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

(fl(s). 458)

*"Estabelecia o parágrafo único do art. 6º da Lei nº 7.799, de 1989, que, para efeito de determinação do lucro real, o lucro apurado em balanço que não correspondesse a encerramento de período-base de incidência não poderia ser corrigido monetariamente dentro do próprio período-base em que havia sido produzido.*

*Teria sido acertado o procedimento fiscal, se a interessada tivesse, de fato, levado a débito da conta Resultado da Correção Monetária o valor indicado no demonstrativo de fls. 8 do anexo IV ao processo (Cr\$ 14.477.621,67). Esse débito, contudo, não ocorreu, conforme indica o Razão da conta Lucros/Prejuízos Exercício Atual juntado por cópia às fls. 415/418. Nele, o único lançamento que teve como contrapartida a conta Resultado da Correção Monetária (código 8.6.1.10.00.001-7 do Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional - COSIF) foi um débito no valor de Cr\$ 46.161.823,80, o qual denota apenas que o resultado da correção monetária do semestre, de igual valor, foi credor. Em outras palavras, se tivesse havido a correção monetária denunciada, a conta Lucros/Prejuízos Exercício Atual registraria um crédito igual a Cr\$ 14.477.621,67 cuja contrapartida seria um débito a conta Resultado da Correção Monetária.*

*Destarte, rechaço também essa parte do lançamento."*

Também nesta questão não há como prosperar o lançamento. Assumo integralmente a fundamentação da autoridade recorrida, votando pelo não-provimento ao recurso de ofício.

-----  
Passo a referir o lançamento sobre correção monetária de lucros apurados em balancetes intermediários: (fl(s). 459-61)

**"9 - DESPESA INDEVIDA DE CORREÇÃO MONETÁRIA**

*Por fim, glosaram os autuantes a despesa de correção monetária (Cr\$ 4.310.040.623,00) produzida no 1º semestre de 1992 pela parte do lucro cuja devolução ao Bacen foi pactuada com aquela autarquia em 05.12.1991 (Cr\$ 1.360.000.000,00).*

*Estribou-se a glosa nos artigos 4º, 8º, 10, 11, 12, 15, 16 e 19 da Lei nº 7.799, de 1989, no art. 387, inc. I, do RIR/1980, no art. 1º da Lei nº 8.200, de 29 de junho de 1991, no art. 4º do Decr. nº 332, de 05 de novembro de 1991 e no art. 48 da Lei nº 8.383, de 31 de dezembro de 1991.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

*Rebelou-se a interessada contra a eliminação da despesa, ponderando, em suma:*

*a) que, por ter a ata da reunião com o Bacen (fls. 359/361 do anexo I) estabelecido que, exceto a primeira parcela do valor de Cr\$ 1.360.000.000,00, as doze restantes seriam repassadas àquela autarquia em 1992, sob a condição suspensiva de fixação dos seus valores definitivos, o lançamento, ao se fundamentar naquele documento, desrespeita os artigos 116 e 117 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN);*

*b) que, devido à condição suspensiva do acordo, não tinha ela o dever de escriturar aquele valor no seu balanço patrimonial de 31.12.1991;*

*c) que o CTN, ao tratar do fato gerador da obrigação tributária, considera ele ocorrido e existentes os seus efeitos, tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída (art. 116, II), o que, nas situações sujeitas à condição suspensiva, somente ocorre no momento do implemento da condição (art. 117, I);*

*d) que, em 31.12.1991, ainda não se havia implementado a condição suspensiva e, portanto, não carecia a sua escrituração de nenhum registro do que fora ajustado na reunião de 05.12.1991, excetuada apenas a parcela não subordinada a qualquer condição, com vencimento e pagamento em 1991, que os autuantes, deliberadamente ou por distração, não levaram em conta; e*

*e) que, ainda que se desprezasse o CTN, o efeito do não reconhecimento contábil da obrigação constituída seria, quando muito, a postergação do registro da despesa, que não enseja lançamento de imposto de renda.*

A autoridade monocrática fundamentou sua decisão nos seguintes termos: (fl(s). 460-1)

*"Da profusão de dispositivos legais em que se embasou a acusação - por demais genéricos, diga-se, a bem da verdade - merece destaque apenas o art. 4º da Lei nº 7.799, de 1989, por ser o que mais se ajusta à infração denunciada. Enquanto vigorava, dizia ele, em síntese, que seriam computadas no lucro real as contrapartidas da correção monetária dos saldos: a) das contas do ativo permanente; b) das contas representativas do custo dos imóveis não classificados no ativo permanente; c) das contas representativas das aplicações em ouro; d) das contas representativas de adiantamentos a fornecedores de bens sujeitos à correção monetária; e) das contas integrantes do patrimônio líquido; e f) de outras contas que venham a ser determinadas pelo Poder Executivo.*

*Pela narrativa feita no termo de verificação fiscal, percebo que a*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

*autuação decorreu do fato de a interessada ter mantido no patrimônio líquido em 1991 uma fatia do lucro que ela se comprometeu a repassar ao Banco Central, a qual, segundo os autuantes, deveria figurar no passivo circulante, por representar uma obrigação a ser satisfeita no ano seguinte, não estando sujeita, em consequência, à correção monetária. Sob a óptica tributária, vã seria a discussão tendente a estabelecer se um compromisso assumido numa reunião, cujo único documento produzido é uma ata, constituiria uma obrigação passível de ser registrada no passivo de uma empresa.*

*O art. 254, inc. II, do RIR/1980 autoriza a dedução das contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, de obrigações do contribuinte.*

*Destarte, mesmo que a interessada tivesse levado a crédito de uma conta representativa da obrigação assumida perante o Bacen importância equivalente a doze treze avos de Cr\$ 1.360.000.000,00 (uma das treze parcelas foi paga em 1991), reduzindo, por conseguinte, o patrimônio líquido, do ponto de vista fiscal o efeito seria exatamente o mesmo. Mudaria apenas a rubrica redutora do resultado; em vez de despesa de correção monetária, ter-se-ia variação monetária passiva. Rejeito, portanto, o procedimento fiscal".*

Também nesta questão não há como prosperar o lançamento. Assumo a fundamentação da autoridade recorrida, votando pelo não-provimento ao recurso de ofício.

Passo a referir o lançamento sobre correção monetária de lucros apurados em balancetes intermediários: (fl(s). 461)

**"10 - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO**

*A imposição da multa prevista no art. 17 do D.L. nº 1.967, de 1982, assinalada apenas no item 5, subitem 4, da folha de rosto do auto de infração a título de multa não passível de redução (58.007,44 Ufir), não pode prosperar, em virtude da ausência da descrição, na peça fundamental, do fato que lhe deu causa, a qual configura descumprimento da norma de ordem pública constante do art. 142 do Código Tributário Nacional. Advirto, de pronto, que o demonstrativo de fls. 17, cuja finalidade é subsidiar o entendimento dos cálculos procedidos na sua apuração, não supre o requisito ausente."*

O entendimento da autoridade recorrida está correto, uma vez que não se pode imputar multa administrativa sem descrição dos fatos que ensejaram a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

imposição, em atenção à norma constitucional que preceitua a observância dos institutos da ampla defesa e do contraditório:

*"CF, art. 5º, LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;"*

Neste mesmo sentido o entendimento deste Colegiado:

*"MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - Inexistindo descrição das infrações, quer no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL, quer no AUTO DE INFRAÇÃO, ou ainda da decisão recorrida consta uma só referência a tal fato, isto é, desconhecendo a razão pela qual a Fiscalização aplicou tal penalidade, vez que dos autos sequer há referência à data da entrega das referidas declarações: é de excluir-se a sua exigência. (1º CC - Ac. 101-92.187 - 1ª C. - Rel. Sebastião Rodrigues Cabral - DOU 23.02.1999 - p. 2)"*

Voto, pois, pela rejeição, nesta questão, do recurso de ofício.

Passo a reportar o lançamento sobre os autos de infração reflexos (CSLL e IRRF):

**"11 - AUTOS DE INFRAÇÃO REFLEXOS (IRRF e CSLL )**

*Por fim, requereu a interessada a declaração de improcedência dos autos de infração de IRRF e CSLL, ponderando que as razões de fato e de direito até aqui expostas também se lhes aplicam, por serem eles meramente reflexivos do lançamento do IRPJ.*

*Ressalvados os casos especiais - aqueles cujos lançamentos reflexos, por razões peculiares, não seguem o destino do chamado matriz - os autos de infração reflexivos colhem a mesma sorte daquele que lhes deu origem, na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusões diversas. Assim, faz-se mister a manutenção parcial do lançamento de CSLL, pelas mesmas razões por que manteve uma parte do principal.*

*O auto relativo ao IRRF, contudo, é um exemplo bastante ilustrativo de caso especial, pois, malgrado o lançamento do qual decorre seja procedente em uma pequena parte, como se viu acima, ele é improcedente, por força da Resolução Senatorial nº 82, de 19.11.1996, que suspendeu a execução do art. 35 da Lei nº 7.713/1988 no que tange à expressão "o acionista", não se aplica às sociedades cujo capital é*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

*dividido em ações, como é o caso da interessada, a obrigatoriedade de reter o imposto de renda incidente sobre o lucro líquido.*

*Desse modo, é imperiosa a sua rejeição."*

A decisão está de acordo com a Resolução do Senado Federal nº 82, de 18 de novembro de 1996, a Instrução Normativa SRF nº 063, de 24 de julho de 1997, e a jurisprudência deste Colegiado, pelo que, acolhendo seus fundamentos, voto pela rejeição do recurso de ofício.

**"RESOLUÇÃO SF Nº 82, DE 18 DE NOVEMBRO DE 1996  
(DOU 19.11.1996)**

**(Republicado no DOU 22.11.1996)**

**Suspende, em parte, a execução da Lei nº 7.713, de 29 de dezembro de 1988, no que diz respeito à expressão "o acionista" contida no seu art. 35.**

**Faço saber que o Senado Federal aprovou, e eu, José Sarney, Presidente, nos termos do art. 48, item 28 do Regimento Interno, promulgo a seguinte RESOLUÇÃO Nº 82, DE 1996º Senado Federal resolve:**

**Art. 1º. É suspensa a execução do art. 35 da Lei nº 7.713, de 29 de dezembro de 1988, no que diz respeito à expressão "o acionista" nele contida.**

**Art. 2º. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.**

**Art. 3º. Revogam-se as disposições em contrário."**

**"INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 63, DE 24 DE JULHO DE 1997  
(DOU 25.07.1997)**

**Determina a dispensa da constituição de créditos da Fazenda Nacional e o cancelamento do lançamento nos casos que especifica.**

**O Secretário da Receita Federal, no uso de suas atribuições, e em vista do que ficou decidido pela Resolução do Senado nº 82, de 18 de novembro de 1996, e com base no que dispõe o Decreto nº 2.194, de 7 de abril de 1997, resolve:**

**Art. 1º. Fica vedada a constituição de créditos da Fazenda Nacional, relativamente ao imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, em relação às sociedades por ações.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

*Parágrafo único. O disposto neste artigo se aplica às demais sociedades nos casos em que o contrato social, na data do encerramento do período-base de apuração, não previa a disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata ao sócio cotista, do lucro líquido apurado.*

*Art. 2º. Ficam os Delegados e Inspectores da Receita Federal autorizados a rever de ofício os lançamentos referentes à matéria de que trata o artigo anterior, para fins de alterar, total ou parcialmente, o respectivo crédito da Fazenda Nacional.*

*Art. 3º. Caso os créditos de natureza tributária, oriundos de lançamentos efetuados em desacordo com o disposto no art. 1º, estejam pendentes de julgamento, os Delegados de Julgamento da Receita Federal subtrairão a aplicação da lei declarada inconstitucional.*

*Art. 4º. O disposto nesta Instrução Normativa não se aplica às empresas individuais.*

*Art. 5º. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.*

*Art. 6º. Revoga-se as disposições em contrário."*

*"IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – Julgada pelo Supremo Tribunal Federal a inconstitucionalidade do art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, na expressão "o acionista", e suspensa a sua execução pela Resolução do Senado Federal nº 82, de 1996, deve ser cancelado o crédito tributário correspondente, em obediência ao disposto no art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 063, de 24 de julho de 1997, não se aplicando, neste caso, a relação de causa e efeito decorrente do julgamento lançamento principal. (1º CC - Ac. 101-92.961 - 1ª C. - Rel. Sebastião Rodrigues Cabral - DOU 14.03.2000 - p. 4)".*

*IRFONTE - COFINS - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - DECORRÊNCIA - Em se tratando de procedimentos de ofício realizados com base nos mesmos fatos apurados na exigência referente ao imposto de renda pessoa jurídica, os lançamentos para sua cobrança são reflexivos e, assim, a decisão de mérito prolatada naqueles autos constitui prejulgado na decisão dos litígios considerados decorrentes. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. (1º CC - Proc. 10680.001997/00-11 - Rec. 129252 - (101-93.865) - 1ª C. - Rel. Paulo Roberto Cortez - DOU 21.08.2002).*

*IRFONTE/CSSL/COFINS - DECORRÊNCIA - Às exigências decorrentes aplica-se o decidido no processo principal. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. Ausente momentaneamente o Conselheiro Francisco de Assis Vaz Guimarães. (1º CC - Proc. 1040.001408/95-56 -*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.027517/95-90  
Acórdão nº : 103-21.198

*Rec. 123695 - (107-06524) - 7ª C. - Rel. Maria Ilca Castro Lemos Diniz - DOU 28.08.2002).*

*LANÇAMENTOS DECORRENTES - Tratando-se da mesma matéria fática que instruem o procedimento de IRPJ e os reflexos, devem estes ser ajustados ao decidido para o lançamento principal. Recurso parcialmente provido. (1º CC - Ac 103-20.587 - 3ª C. - Rel. Márcio Machado Caldeira - DOU 01.02.2002 - p. 31)*

Sala das Sessões - DF, em 16 de abril de 2003-05-02

*João Bellini*  
JOÃO BELLINI JÚNIOR