



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10980.004614/94-17  
Recurso nº : 114.215 - Voluntário  
Matéria : IRPJ e outros - Exs de 1991 e 1992  
Recorrente : ZAM EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA  
Recorrida : DRJ em CURITIBA/PR  
Sessão de : 18 de agosto de 1998  
Acórdão nº : 103-19.527

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA  
DESPESAS INEXISTENTES - GLOSA**

Não poderão ser computadas na apuração do resultado do exercício as despesas que não atendem às condições legais de necessidade, usualidade e normalidade, além da comprovação da efetiva realização.

**MULTA CONTRATUAL - DEDUTIBILIDADE**

A multa contratual prevista para as hipóteses de desfazimento do negócio, assim como as cláusulas de indenização por perdas e danos, ajustam-se ao conceito de despesa operacional dedutível.

**TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE DE CRUZADOS NOVOS  
PERDAS DE CAPITAL - INDEDUTIBILIDADE. MULTA QUALIFICADA -  
DESCABIMENTO.**

Não são dedutíveis na apuração do lucro real as perdas de capital verificadas nas transferências de titularidade de cruzados novos de que trata o art. 9º da Lei nº 8.218, de 29/08/91

Descabe a aplicação da multa qualificada nas operações envolvendo as transferências de titularidade de cruzados novos no pressuposto de que os contratos estariam revestidos de simulação. Às instituições financeiras compete a análise da documentação pertinente e a responsabilidade pela regularidade da operação.

**IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO**

Insubsistente a exigência tributária fundamentada no art. 35 da Lei nº 7.713/88 quando o contrato social não prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base. Inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 172.058-1/SC.

**TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - TRD**

Incabível a cobrança da Taxa Referencial Diária - TRD, no período de fevereiro a julho de 1991, a título de indexador de tributos, face ao que determina a Lei nº 8.218/91.

**MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO**

Nos termos do art. 106, inciso II, letra "c" do C.T.N, é de se reduzir a multa de lançamento de ofício quando a nova lei estabelecer penalidade menos severa que a prevista à época da infração.

Preliminar rejeitada. Recurso parcialmente provido.

(1)



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

2

Processo nº : 10980.004614/94-17  
Acórdão nº : 103-19.527

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ZAM EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

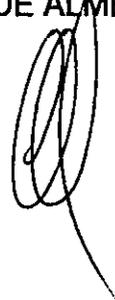
ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: 1) IRPJ - excluir da tributação a importância de Cr\$ 8.545.367,00, no exercício financeiro de 1991; 2) IRF/ILL - excluir a exigência; 3) Multa de lançamento *ex officio* - reduzir os percentuais aplicados de 100% (cem por cento); 150% (cento e cinquenta por cento) e 300% (trezentos por cento) para o percentual normal de 75% (setenta e cinco por cento); e 4) Excluir a incidência da Taxa Referencial Diária no período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Edson Vianna de Brito, Sílvio Gomes Cardozo e Victor Luís de Salles Freire que proviam a maior a importância de Cr\$ 29.320.000,00, no exercício financeiro de 1992. A contribuinte foi defendida pela Dr<sup>a</sup> Heloísa Guarita Souza, inscrição OAB/PR nº 16.597.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
SANDRA MÁRIA DIAS NUNES  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 30 SET 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO e NEICYR DE ALMEIDA.





Processo nº : 10980.004614/94-17  
Acórdão nº : 103-19.527  
Recurso nº : 114.215  
Recorrente : ZAM EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA

## RELATÓRIO

Recorre a este Colegiado ZAM EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA, já qualificada nos autos, da decisão proferida pela autoridade de primeira instância que manteve, em parte, o crédito tributário consignado nos Autos de Infração de fls. relativos ao imposto de renda pessoa jurídica, ao imposto de renda na fonte a à contribuição social sobre o lucro, devidos nos exercícios de 1991 e 1992.

A exigência fiscal decorre da constatação das seguintes irregularidades, conforme Termo de Verificação e Encerramento de fls. 591/594:

1. Glosa de despesas financeiras em razão da majoração indevida da variação cambial passiva, com aplicação de multa qualificada de 300%. Enquadramento Legal: arts. 157, § 1º, 158, 191, 192, 197 e 387, I, do RIR/80.

Exercício de 1992..... Cr\$ 1.273.350.000,00  
Exercício de 1992 ..... Cr\$ 1.754.119.093,75

2. Glosa de despesas inexistentes, com aplicação de multa qualificada de 150%. Enquadramento Legal: arts. 154, 158, 191, 192, 197 e 387, I, do RIR/80.

Exercício de 1991 ..... Cr\$ 10.000.000,00

3. Glosa de despesas relativas a deságios na venda de cruzados novos, com aplicação de multa qualificada de 150% e 300%. Enquadramento Legal: arts. 157, 158, 191, 192, 197, 387, I, e 743 do RIR/80.

Exercício de 1991 ..... Cr\$ 8.545.367,00  
Exercício de 1992 ..... Cr\$ 29.320.000,00

4. Glosa de despesas com vale transporte, com multa de 100%. Enquadramento Legal: arts. 157, 191, e 387, I, do RIR/80.

5. Compensação indevida de prejuízos fiscais em face de reversões verificadas após o lançamento das infrações apuradas, com multa de 100%. Enquadramento Legal: arts. 157, § 1º, e 382 do RIR/80.

Os lançamentos decorrentes estão fundamentados nas disposições do art. 35 da Lei nº 7.713/88 (ILL), art. 2ª e §§ da Lei nº 7.689/88, e art. 38 e 39 da Lei nº 8.541/92 (CSL).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.004614/94-17  
Acórdão nº : 103-19.527

Tempestivamente, a autuada apresentou a impugnação de fls. 641 alegando, em relação às despesas indedutíveis com desbloqueio de cruzados, que não é prudente falar em documentos ideologicamente falsos em operações formalmente contratadas, contabilizadas, com cheques e depósitos bancários. Entende, relativamente ao contrato celebrado com a Springer, que identificar ou não, no contrato, a obra na qual os aparelhos seriam instalados não tem qualquer significado jurídico, fiscal ou comercial. Nem mesmo a data em que, por opção, tal contrato tenha sido levado a registro, não implica irregularidade, uma vez que não resulta de imposição legal. Afirma que, segundo a diligência de fls. 142/144, a Springer contabilizou todas as operações e, se não o fez com observância do regime de competência, a autuação cabe a ela e não à autuada que procedeu corretamente. Alega que a devolução pela rescisão do contrato foi contabilizada em 30/05/90, diferente, portanto, da assinalada pelos auditores fiscais (fls. 150 e 592). Esclarece ainda que a legislação instituidora do plano econômico, à época, não admitia a devolução de valores em moeda que não mais existia; por isso, nenhuma importância, no plano jurídico-tributário, que a Springer dispusesse de cruzados novos poderia ser devolvida em razão da rescisão contratual. No que se refere ao contrato com a Cattalini Transportes Ltda, alega que o fato de a diligenciada não ter contabilizado a diferença de Cz\$ 10.000.000,00 em nada a afeta, pois tinha que contabilizar tal valor, tanto quanto o de NCz\$ 100.000,00. Com referência às operações praticadas, em setembro de 1991, com a Elo-Agropecuária Ltda e o Sr. Kazuomi Inushi, com a interveniência do Banco Bamerindus do Brasil, a autuada argumenta que tais operações não exigiam contrato ou documento qualquer, estando amparadas legalmente pelas disposições da Lei nº 8.218/91, em especial, o § 7º do seu art. 9º.

No que tange às multas agravadas, alega que somente são cabíveis nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Entretanto, em hipótese alguma procede tal incidência, quer pela não caracterização de fraude, conluio, nem de sonegação fiscal, quer pela não ocorrência fática da hipótese normativa que prevê a aplicabilidade da referida multa. Afirma que apesar da brutalidade do Plano Collor, a lei não impedia o desbloqueio de cruzados novos e, conforme já afir-



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.004614/94-17  
Acórdão nº : 103-19.527

mado, se o cruzado novo não mais existia no plano legal, seria impossível na rescisão estabelecer a devolução nessa moeda.

Relativamente à glosa dos vales-transporte, esclarece que todos os encargos sociais dos empregados da construtora que executavam as obras são cobrados da incorporadora. Dessa forma, tanto faz que tais valores devidos pela incorporadora venham faturados pela construtora, ou que, eventualmente, como foi o caso, sejam assumidos diretamente por ela, pois, ao prevalecer a estranha presunção, até mesmo os salários poderiam ser glosados, já que os empregados estavam registrados pela construtora, conforme folhas de pagamento anexas.

Quanto às despesas financeiras inexistentes, alega que após o fechamento do balanço e da demonstração do resultado do exercício encontrou o equívoco e imediatamente procedeu à correção, não mediante estorno, por ser impraticável no computador, mas pelo rezafeamento, não se podendo, no momento, esclarecer a razão pela qual as folhas respectivas não foram substituídas nos livros próprios. Afirma que os valores lançados e transferidos para o resultado do exercício são os corretos.

Prosseguindo em seu arrazoado, a autuada argumenta que as penalidades de 100% e 300% previstas nos incisos I e II do art. 4º da Lei nº 8.218/91, regem-se pelo princípio da irretroatividade das leis, sendo aplicáveis, portanto, às infrações havidas a partir de 1º de janeiro de 1992. Quanto as exigências reflexas, requer, especificamente no que diz respeito ao lançamento do ILL, seja excluída da base de cálculo o valor do imposto de renda lançado na pessoa jurídica, por evidente que esses valores não repercutem nem se transladam para os sócios para efeito de tributação na fonte. Por fim, questiona a incidência da Taxa Referencial Diária como juros de mora, citando a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A autoridade de primeira instância, por meio da decisão de fls. 806, julga parcialmente procedente a ação fiscal para reduzir a multa de lançamento de ofício majorada em 300%, aplicada sobre as despesas glosadas a título de deságio e despesas



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

6

Processo nº : 10980.004614/94-17  
Acórdão nº : 103-19.527

financeiras inexistentes, mantendo-se, todavia, o percentual de 100% na forma estabelecida no art. 4º, I, da Lei nº 8.218/91. Sintetizou assim suas conclusões:

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA (...)**

**DESPESAS INDEDUTÍVEIS** - Não poderão ser computadas, na apuração do resultado do exercício, as despesas que não atenderem às condições legais de necessidade, usualidade e normalidade, além da comprovação de sua efetiva realização. Os deságios havidos na troca de cruzados novos retidos pelo Banco Central, por cruzeiros, não atendem aos requisitos para a dedutibilidade.

**FALSIDADE IDEOLÓGICA** - A utilização de contratos e distratos ideologicamente falsos, simulando operações de compra de bens desnecessários à sua atividade, mas que, na realidade, tratava-se de operações para desbloqueio de cruzados novos retidos pelo Banco Central, cujas rescisões geraram despesas contabilizadas a título de multa e indenização por danos e perdas, constitui fraude e justifica a aplicação da multa qualificada prevista no artigo 728, inciso III, do RIR/80.

**VALE-TRANSPORTE** - Os benefícios fiscais referentes às despesas com Vale-Transporte cabem ao empregador. Assim, carece de amparo legal a pretensão da autuada para deduzir, como despesas operacional, aquelas relativas aos empregados de sua coligada.

**FRAUDE NÃO COMPROVADA** - Não comprovado o evidente intuito de fraude quanto à majoração das despesas financeiras e aos deságios havidos na transferência de titularidade de cruzados novos, efetuados em consonância com o art. 9º e § 7º da Lei nº 8.218/91, descabe aplicação da multa qualificada prevista no inciso II, do artigo 4º, do mesmo diploma legal.

**TRD** - A Lei nº 8.218/91 estabelece a cobrança de juros de mora equivalentes à TRD acumulada no período de 04.02.91 a 02.01.92.

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO (...)**

**MULTA QUALIFICADA** - Exclui-se a multa qualificada de 300% quando não se comprova o evidente intuito de fraude nas infrações que lhe deram causa.

**IMPOSTO DE RENDA NA FONTE (...)**

**LANÇAMENTO REFLEXIVO** - Confirmado o lançamento do IRPJ, igual sorte deve ser dada à exigência de Contribuição Social e Imposto de Renda na Fonte, quando as irregularidades que lhes deram causa forem as mesmas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.004614/94-17  
Acórdão nº : 103-19.527

Ciente em 21/11/96, conforme atesta o Aviso de Recebimento - Ar de fls. 819, a autuada interpôs recurso voluntário protocolando seu apelo em 20/12/96. Em suas razões, argüi, preliminarmente, a nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa, uma vez que os argumentos expendidos na impugnação quanto à glosa das despesas financeiras não foram devidamente apreciados, tendo a autoridade julgadora reconhecido apenas a não caracterização do evidente intuito de fraude. No mais, reitera os argumentos tecidos na peça vestibular, argumentando, quanto à exigência do imposto de renda na fonte, sobre a inconstitucionalidade do art. 35 da Lei nº 7.713/88, posição do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE-172058-1-SC, não se admitindo, portanto, a manutenção da exigência. Assim, para as sociedades constituídas por quotas de responsabilidade limitada, e quando o contrato social destas não estiver expressamente determinada a distribuição automática aos seus sócios quotistas, dos lucros apurados, a incidência é indevida. Afirmo ser esta a situação da empresa, conforme se depreende da cláusula décima segunda do contrato social.

Às fls. 840, a Procuradoria da Fazenda Nacional oferece, nos termos da Portaria MF nº 260/95, as contra-razões ao recurso voluntário.

É o Relatório. 





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

8

Processo nº : 10980.004614/94-17  
Acórdão nº : 103-19.527

**VOTO**

Conselheira SANDRA MARIA DIAS NUNES, Relatora

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade. A ele conheço.

A preliminar de nulidade suscitada há de ser rejeitada pela Câmara, pois não vislumbro na decisão recorrida qualquer ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa. Primeiro porque na própria peça inaugural a recorrente informou ter encontrado o equívoco e que imediatamente o corrigiu, "não em forma de estorno, o que é impraticável no computador, mas mediante refazimento, não se podendo, no momento, esclarecer a razão pela qual as folhas respectivas não foram substituídas nos livros próprios." A correção, entretanto, não veio nos autos. As fichas anexadas nos autos pela recorrente são as mesmas que a fiscalização juntou. Segundo porque, se recorrente não logra trazer as provas capazes de elidir a pretensão do Fisco, outra não poderia ser a decisão da autoridade julgadora.

Vencida esta etapa, passo ao mérito, na ordem colocada no Relatório.

Despesas financeiras inexistentes

As argumentações da recorrente não prosperam. Segundo consta do Termo de Verificação e Encerramento de Fiscalização, a empresa possuía dois empréstimos em moeda estrangeira: US\$ 300.000 com o Banco Safra S/A e US\$ 500.000 com o Banco Bamerindus S/A. Em moeda nacional, os empréstimos perfaziam, respectivamente, Cr\$ 1.273.350.000,00 e Cr\$ 1.754.119.093,75 que, atualizados pelo dólar em 31/12/92 (Cr\$ 12.387,00), totalizavam Cr\$ 3.716.100.000,00 e Cr\$ 6.193.500.000,00. Sendo este o valor correto da dívida, a variação cambial dedutível no resultado do exercício perfaz Cr\$ 6.882.130.906,25. Entretanto, verifica-se dos documentos juntados que a recorrente contabilizou como variação cambial a totalidade do empréstimo, já atualizado, quando, na verdade, deveria considerar apenas a diferença entre o valor corrigido e o valor original. Portanto, correto o procedimento fiscal que glosou a importância de Cr\$ 3.027.469.093,75, indevidamente majorada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

9

Processo nº : 10980.004614/94-17  
Acórdão nº : 103-19.527

Despesa inexistente

Este item refere-se ao deságio de transferência de cruzados novos com a empresa Cattalini Transportes Ltda, contabilizado pela recorrente como Perda de Capital no valor Cr\$ 10.100.000,00. Em diligência realizada na empresa Cattalini (fls. 231), ficou constatado que o deságio foi de apenas NCz\$ 100.000,00, circunstância que motivou a glosa da despesa de Cr\$ 10.000.000,00.

Para melhor compreensão do litígio, vejamos a operação em si.

Em 02/03/90 a recorrente adquiriu 33 veículos da empresa Cattalini, pelo valor de NCZ\$ 52.100.000,00 para pagamento em três parcelas: NCZ\$ 100.000,00 a vista, NCZ\$ 42.000.000,00 em 06/04/90 e NCZ\$ 10.000.000,00 em 10/04/90 (contrato às fls. 242). No dia 11/04/90, pagou a primeira parcela em cruzados novos, conforme se vê dos documentos de fls. 241, 242, 274/278. Em 10/04/90, manifestou interesse de rescindir o contrato, desistindo da compra dos veículos. Assinou o Distrato (fls. 243) comprometendo-se a pagar, a título de devolução das quantias pagas, Cr\$ 42.000.000,00 em seis parcelas. Note-se que a recorrente pagou, depois de ter assinado o distrato, uma aquisição em cruzados novos e assume a devolução das quantias pagas em cruzeiros.

Pois bem, desfeito o negócio, a última parcela de NCZ\$ 10.000.000,00, na verdade, deveria ser estomada da conta de Veículos (Débito de Obrigações a Pagar e Crédito de Veículos), reduzindo o custo dos bens. Não se trata, à evidência, de custo do produto e sim de desfazimento do negócio. Assim, a perda de capital real importa em Cr\$ 100.000,00, ou seja: Cr\$ 42.000.000,00 de devolução (receita) e Cr\$ 42.100.000,00 de custo dos veículos. Nesta linha de idéias, é de se manter a glosa da despesa de Cr\$ 10.000.000,00 porque inexistente.

Ressalte-se para o fato de que a perda de capital de Cr\$ 100.000,00 é dedutível na determinação do lucro real, ex vi do art. 317 do RIR/80, não cabendo, portanto, o ajuste demonstrado às fls. 599 dos autos.



Processo nº : 10980.004614/94-17  
Acórdão nº : 103-19.527

Deságios na venda de cruzados novos

Este item está representado por três operações envolvendo desbloqueio de cruzados novos com deságio que o Fisco entendeu ter havido simulação: com a Springer Carrier do Nordeste S/A que gerou uma despesa de Cr\$ 8.545.367,00; com a Elo-Agropecuária Ltda que gerou um deságio de Cr\$ 27.000.000,00 e com o Sr. Kazuomi Inushi, cujo deságio reduziu o resultado do exercício em Cr\$ 2.320.000,00.

Segundo consta do Termo de Verificação, a recorrente realizou operações de desbloqueio de cruzados novos, ora recebendo cruzados novos, ora pagando obrigações de terceiros ou simulando a aquisição de bens desnecessários à sua atividade. Todos os contratos foram elaborados em datas posteriores à data da edição das leis que introduziram no país a nova moeda e o bloqueio dos cruzados novos.

Inicialmente, é oportuno trazermos à lide alguns dispositivos da Lei nº 8.024, de 12/04/90, legislação que instituiu o cruzeiro e dispôs sobre a liquidez dos ativos financeiros, para verificarmos a quem compete a fiscalização e a normatização das operações envolvendo a transferência de titularidade de cruzados novos:

*Art. 12 - Pelo prazo de 180 (cento e oitenta) dias, a contar da publicação da Medida Provisória que deu origem a esta Lei, as contas e depósitos denominados em cruzados novos são passíveis de transferências, observadas as condições especificadas nos arts. 5º, 6º e 7º, para fins de liquidação de dívidas e operações financeiras comprovadamente contratadas antes de 15 de março de 1990.*

(os artigos citados tratam dos saldos em depósitos à vista, dos saldos em caderneta de poupança e dos depósitos a prazo fixo)

*Parágrafo único - O Banco Central do Brasil estipulará a documentação necessária para reconhecimento da obrigação, definindo os instrumentos e mecanismos de transferência da titularidade dos depósitos.*

(...)

*Art. 14 - Os prazos mencionados nos artigos 12 e 13 poderão ser aumentados pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento em função de necessidades das políticas monetária e fiscal.*

(...)

*Art. 16 - O Banco Central do Brasil, no uso das atribuições estabelecidas pela Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964 e legislação complementar, expedirá regras destinadas a adaptar as normas disciplinadoras*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

11

Processo nº : 10980.004614/94-17  
Acórdão nº : 103-19.527

do mercado financeiro e de capitais, bem como do Sistema Financeiro da Habitação, ao disposto nesta Lei.  
(Destaquei).

Por seu turno, a Circular do BCB nº 1.719, de 09/05/90, dispondo sobre a transferência de titularidade nos casos de dívidas objeto de contrato, assim determinou:

*Art. 1º - Serão acatados pelas instituições financeiras os pedidos de transferência de titularidade, nos casos de dívidas objeto de contrato:*

*I - cujos instrumentos tenham:*

*a) sido registrados em cartório até o dia 26 de abril de 1990, conforme previsto na Circular nº 1.691, de 25 de abril de 1990;*

*b) a participação de instituição financeira;*

*c) a participação de entidade da Administração Pública Direta ou Indireta.*

*II - em decorrência das quais já houvesse ocorrido, comprovadamente, até 15 de março de 1990, o pagamento de qualquer importância.*

§ 1º Compete às instituições financeiras exigir a documentação pertinente, responsabilizando-se pela regularidade da operação.

§ 2º Em relação às obrigações de que tratam o item I, alíneas "a" e "c", e o item II, cujo valor seja superior a NCZ\$ 300.000,00 (...) as instituições financeiras procederão às transferências solicitadas e remeterão a respectiva documentação ao Banco Central do Brasil, que determinará o correspondente estorno, se apurar qualquer irregularidade.

(...)

(Destaquei).

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, vê-se que as operações envolvendo cruzados novos estão a cargo do Banco Central do Brasil, a quem compete, juntamente com as instituições financeiras, a análise sobre a regularidade ou não da operação. Portanto, falece competência à Secretaria Receita Federal para se manifestar sobre a validade ou não do contrato; se falso ou verdadeiro; se revestido ou não de simulação. A análise deve se restringir aos aspectos fiscais e sua repercussão na base de cálculo do imposto, descabendo a aplicação de penalidade agravada no pressuposto de que as operações foram falsas ou simuladas.

Posteriormente, o Poder Executivo editou a Lei nº 8.218, de 29/08/91 (DO de 30/08/91), dispondo, dentre outras matérias, sobre a utilização dos cruzados novos. A transferência de titularidade foi mantida, estendendo-se a permissão da operação entre pessoas físicas e jurídicas. Contudo, dispôs expressamente que, nestas hipóteses, a per-



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

12

Processo nº : 10980.004614/94-17  
Acórdão nº : 103-19.527

da de capital ou deságio decorrente da transferência seria indedutível da determinação do lucro real. Confira-se:

*Art. 9º - Os cruzados novos depositados no Banco Central do Brasil, de acordo com o disposto no art. 9º da Lei nº 8.024, de 12 de abril de 1990, poderão ser utilizados no pagamento total ou parcial:*

*I - de débitos, de qualquer origem ou natureza, vencidos até 31 de dezembro de 1990, junto:*

*a) à Fazenda Nacional, (...)*

*II - do preço de aquisição: (...)*

*III - de saldos devedores, inclusive prestações mensais, vencidas ou não, e encargos acessórios, decorrentes de financiamentos habitacionais, .....*

*§ 1º - O pagamento importará na transferência de titularidade dos cruzados novos, do devedor para credor ou alienante. Os recursos permanecerão depositados no Banco Central do Brasil até a respectiva conversão em cruzeiros, nos prazos previstos nos arts. 5º, 6º e 7º da Lei nº 8.024, de 12 de abril de 1990*

*(...).*

*§ 7º - Para os fins do disposto neste artigo, fica permitida a transferência de titularidade de cruzados novos entre pessoas físicas, entre pessoas físicas e jurídicas e entre pessoas jurídicas, atendidos os requisitos estabelecidos pelo Banco Central do Brasil.*

*§ 8º - As perdas de capital verificadas nas transferências de titularidade de que trata este artigo não são dedutíveis na apuração do lucro real.*

*(Destaquei)*

Vejamos cada operação individualmente:

(I) A recorrente assinou, em 15/02/90, contrato de fornecimento de equipamentos, em parceria com sua interligada, com a fornecedora Springer Carrier do Nordeste S/A, no valor original de NCZ\$ 22.000.000,00, que atualizado segundo a variação do BTNF, perfazia, em 30/04/90, o montante de NCZ\$ 35.189.027,00. A dívida foi paga em 04/05/90 (fls. 189). No dia 08/05/90, precisamente quatro dias após a liquidação da dívida, a recorrente rescindiu o contrato (fls. 157) incorrendo na multa de 10% sobre o valor contratado acrescido de parcela relativa a perda e danos pactuada em 14% do valor pago. A Springer, por sua vez, comprometeu-se a devolver o valor recebido deduzido dos encargos acima (Cr\$ 7.493.660,00). Registre-se que a devolução se deu em cruzeiros, moeda corrente no país. Nesta operação, a recorrente lançou em "Outros Juros" a importância de Cr\$ 15.939.027,00 e como "Ganhos c/Rescisões Contratuais", Cr\$ 7.493.660,00 (fls. 203 e 204), e a questão que se coloca a meu ver, é a necessidade



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.004614/94-17  
Acórdão nº : 103-19.527

da despesa à luz do art. 191 do RIR/80. Com efeito, para que uma despesa seja dedutível na determinação do lucro real, ela deve estar revestida dos requisitos da normalidade, usualidade e da necessidade à atividade e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Abstraindo-se da legalidade da operação no desbloqueio de cruzados novos, assunto de competência do Banco Central do Brasil, certo é que estamos diante de multa contratual previamente contratada (fls. 157), comprovada e efetivamente paga. Demais disso, consta da diligência efetuada na Springer (fls. 142) que as operações foram contabilizadas. Irrelevante, para desqualificar a natureza da despesa, o fato de a Springer não ter observado o regime de competência ou de possuir, à época da rescisão, cruzados novos em valor superiores ao devolvido. Entendo que os valores pagos a título de multa contratual e perda e dano se ajustam ao conceito de despesa operacional necessária e dedutível.

(II) Em 26/09/91 a recorrente realizou operação de troca de cruzados novos com a empresa Elo-Agropecuária Ltda, emitindo cheques no valor total de NCZ\$ 137.000.000,00 (fls. 223/228), recebendo, em troca Cr\$ 110.000.000,00 depositados no Banco Bamerindus do Brasil (fls. 230). Dentre os cheques analisados, verifico que o titular de alguns não é a recorrente, e sim terceiros. Como este fato não está esclarecido nos autos, analiso-os no conjunto, conforme procedeu a fiscalização. A diligência anexada às fls. 205 confirma a contabilização dos cheques na Elo-Agropecuária.

Como é sabido, com o advento do Plano Collor as empresas se viram sem capital de giro próprio, posto que todos os ativos financeiros foram bloqueados e transferidos para contas no Banco Central do Brasil. Contudo, a Lei nº 8.024/90, previu, dentre outras, a possibilidade de transferências de titularidade de cruzados novos para fins de liquidação de dívidas e operações financeiras comprovadamente contratadas antes de 15/03/90, observadas as condições estabelecidas pelo Banco Central. Diante do quadro econômico e da necessidade de honrar suas obrigações, as empresas passaram a trocar cruzados novos por cruzeiros com deságio, cujas taxas eram livremente



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

14

Processo nº : 10980.004614/94-17  
Acórdão nº : 103-19.527

negociadas entre as partes. Neste contexto, não há como negar a prática do deságio e da necessidade da despesa. Contudo, para as transferências realizadas a partir da publicação da Lei nº 8.218/91, as perdas de capital (ou deságio) passaram a ser indedutíveis na determinação do lucro real, razão pela qual nego provimento a este item.

(III) A última operação refere-se a troca de cruzados novos com o Sr. Kazuomi Inushi, em setembro de 1991, com interveniência do Banco Bamerindus do Brasil S/A, tendo a recorrente recebido Cr\$ 9.680.000,00 (depósito às fls. 285) por um cheque no valor de NCZ\$ 12.000.000,00 (fls. 284). Pelas mesmas razões expostas no item precedente, é de se manter a glosa da perda de capital no valor Cr\$ 2.320.000,00.

Despesas com Vale-Transporte

Refere-se ao registro das despesas com a aquisição de vale-transporte destinados a empregados de terceiros (os executores das obras de construção civil), principalmente a sua interligada Berger Construtora de Obras Ltda. Estamos, portanto, diante de despesas de terceiros que não podem ser imputadas à recorrente porque não necessárias à atividade da empresa, motivo pelo qual deve ser mantida a glosa.

Contribuição Social sobre o Lucro

Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido

Os lançamentos em apreço são mera decorrência da ação fiscal realizada na empresa relativo ao imposto de renda da pessoa jurídica. Assim, e considerando que a matéria tributável que fundamentou o lançamento da contribuição social foi totalmente mantida, não lhe cabe outra sorte senão a do processo do imposto de renda, devendo a exigência ser mantida na forma originalmente constituída.

Quanto ao imposto de renda sobre o lucro líquido, a recorrente argüi, especificamente, a inconstitucionalidade do art. 35 da Lei nº 7.713/88, matéria já apreciada pela Suprema Corte no Recurso Extraordinário nº 172058-1/SC. Segundo entendimento firmado pelos Ministros daquela Corte, o art. 35 da Lei nº 7.713/88, ao incidir sobre o lucro líquido apurado pela pessoa jurídica no final de cada período-base, preten-



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

15

Processo nº : 10980.004614/94-17  
Acórdão nº : 103-19.527

dendo tributar a renda do sócio ou acionista sem que estes tivessem a disponibilidade econômica ou jurídica de renda, na forma definida pelo art. 43 do Código Tributário Nacional, excedeu aos limites constitucionais estabelecidos para a legislação ordinária, em afronta ao preceito contido no art. 146, III, "a", da CF/88.

Com referência ao acionista da companhia, o art. 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional, eis que, de conformidade com os arts. 132, 192, 193, 196 e 202 da Lei nº 6.404/76, na data do encerramento do exercício os acionistas tem mera expectativa da distribuição dos dividendos e não a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

No que tange ao sócio quotista da sociedade por quotas de responsabilidade limitada, "verificou-se a constitucionalidade da incidência na fonte do Imposto de Renda por azo da apuração do lucro líquido na data do encerramento do período-base, quando o contrato social encerra, por si só, a disponibilidade imediata, quer econômica, quer jurídica dos dividendos, ou, ainda, quando contém definição diversa a exigir a manifestação de vontade de cada um ou de todos os sócios, em face da sintonia do art. 35 da Lei nº 7.713 com o art. 43 do CTN, salvo na hipótese em que, seja pela aplicação subsidiária da Lei das S/A em decorrência do silêncio contratual, nos termos do Decreto nº 3.708/19, seja por norma expressa de contrato social, a destinação do lucro líquido penda de decisão de um órgão societário e não da vontade individual de cada sócio quotista ou de todos os sócios quotistas."

Diante das condições restritivas à incidência do imposto nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada, e na ausência de disposição expressa nos atos constitutivos da recorrente quanto à destinação dos lucros (contrato social acostado às fls. 835), é de se concluir que aqui também a norma do art. 35 não é aplicável.

Taxa Referencial Diária - TRD

Mansa e pacífica é a jurisprudência dominante neste Colegiado no sentido de ser indevida a incidência da Taxa Referencial Diária no período de fevereiro a ju-



Processo nº : 10980.004614/94-17  
Acórdão nº : 103-19.527

lho de 1991 porque cobrada a título de indexador de tributos. Com efeito, o art. 30 da Lei nº 8.218/91, ao dar nova redação ao art. 9º da Lei nº 8.177/91, pretendeu alcançar fatos geradores anteriores a sua publicação, ferindo princípios constitucionais. Neste sentido, as conclusões da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais consubstanciadas no Acórdão nº CSRF/01-1.773/94, como também da administração tributária ao editar a Instrução Normativa SRF nº 32, de 09/04/97.

#### Multa de lançamento de ofício

Por fim, e com fulcro no Código Tributário Nacional (art. 106, inciso II, alínea "c"), lei complementar que consagra o princípio da retroatividade benigna, busco guardada para reduzir a multa de lançamento ex officio aplicada, correspondente a 100% (cem por cento) no exercício de 1992, na forma do art. 4º, inciso I e II, da Lei nº 8.218/91, para 75% (setenta e cinco por cento). Como se sabe, a Lei nº 9.430, de 27/12/96, ao dispor sobre as multas de lançamento de ofício, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, estabeleceu os seguintes percentuais a serem aplicados:

- I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*
- II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude (...)*

Como dito anteriormente, descabe a aplicação da multa majorada de 150% e 300% na glosa das despesas relativas a deságios na venda dos cruzados novos, uma vez que falece competência à Secretaria da Receita Federal para se pronunciar acerca da regularidade ou não dos contratos envolvendo tais operações.

#### Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de que se conheça o recurso por tempestivo e interposto na forma da lei, rejeitada a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para: 1) em relação do imposto de renda pessoa jurídica



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

17

Processo nº : 10980.004614/94-17  
Acórdão nº : 103-19.527

ca, excluir da tributação a importância de Cr\$ 8.545.367,00 do exercício financeiro de 1991; 2) quanto ao imposto de renda sobre o lucro líquido, declarar a insubsistência do lançamento em razão da inconstitucionalidade da norma declarada pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 172.058-1/SC, cujas conclusões adoto; 3) reduzir a multa de lançamento de ofício de 100% (cem por cento), 150% (cento e cinquenta por cento) e 300% (trezentos por cento) para o percentual normal de 75% (setenta e cinco por cento); e 4) excluir a incidência da Taxa Referencial Diária no período de fevereiro a julho de 1991.

Ressalte-se, por fim, a necessidade de se refazer a apuração da matéria tributável, tendo em vista a compensação dos prejuízos fiscais.

Sala das Sessões (DF), em de agosto de 1998.

*Sandra Maria Dias Nunes*  
SANDRA MARIA DIAS NUNES