



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 11020.002271/92-98
Recurso nº. : 112.046
Matéria : IRPJ E OUTROS - EXS: 1991 e 1992
Recorrente : INSTALADORA SÃO MARCOS LTDA.
Recorrida : DRJ EM PORTO ALEGRE - RS
Sessão de : 14 de outubro de 1998
Acórdão nº. : 103-19.682

IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS - TAXA DE ABERTURA DE CRÉDITO - REEMBOLSO DE TRIBUTOS - PERDAS (MULTA PENITENCIAL) DECORRENTES DE DESCUMPRIMENTO DE CONTRATO DE AQUISIÇÃO DE OURO A TERMO - Somente são dedutíveis as despesas necessárias, usuais ou normais à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora. Não provada a necessidade, normalidade e usualidade das despesas mantém-se a tributação dos valores glosados.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - DECORRÊNCIA - As despesas indedutíveis para efeito de determinação do lucro real, em razão do não atendimento dos requisitos previstos no art. 191 do RIR/80, não estão incluídas entre os ajustes determinados pela Lei nº 7.689/88, para apuração da base de cálculo sujeita a incidência da contribuição social sobre o lucro, o que implica na dedutibilidade de tais valores.

VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no parágrafo 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária-TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991

MULTA AGRAVADA - não havendo nos autos elementos de prova suficientes que autorizem o convencimento de prática de fraude ou qualquer outro procedimento no qual o dolo específico seja elementar não prospera a multa agravada.

MULTAS - PENALIDADE - Aplica-se aos processos pendentes de julgamento a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Recurso Voluntário provido parcialmente

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INSTALADORA SÃO MARCOS LTDA.,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº. : 11020.002271/92-98
Acórdão nº. : 103-19.682

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a exigência remanescente da Contribuição Social; excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991; reduzir as multas de lançamento *ex officio* de 150% e 300% para 50% e 75% (setenta e cinco por cento), respectivamente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


EDSON VIANA DE BRITO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 NOV 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO, NEICYR DE ALMEIDA e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE. Ausentes os Conselheiros SILVIO GOMES CARDOZO e SANDRA MARIA DIAS NUNES.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 11020.002271/92-98
Acórdão nº. : 103-19.682
Recurso nº. : 112.046
Recorrente : INSTALADORA SÃO MARCOS LTDA.

RELATÓRIO

INSTALADORA SÃO MARCOS LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre da decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Juçámento em Porto Alegre - RS (fls. 291/296), que, manteve, em parte o crédito tributário constante dos Autos de Infração de fls. 179/208.

2. A exigência fiscal diz respeito, segundo a fiscalização, à glosa de custos e prejuízos forjados com o concurso de estabelecimento bancário, permitindo que os sócios da contribuinte, indiretamente, auferissem recursos que vieram a integralizar o capital social da autuada, tendo sido descrita pela autoridade de primeira instância nos seguintes termos:

". 4. Com relação ao exercício de 1991, a fraude apontada consistiu na apropriação de despesa a título de "taxa de abertura de crédito"- TAC, no valor de Cr\$ 15.000.000,00, exatamente o total subscrito pelos diversos sócios em 31.10.91 (fls.184). Valor este que estes últimos obtiveram nas seguintes operações: aquisição a prazo, pelos sócios, de CDB do Banco Nacional S.ª, para pagamento em 150 dias, revendidos à vista para aquele Banco.

5. Prosseguindo, assinalaram os fiscais que a empresa, para o fim de "justificar" o pagamento da TAC, firmou contrato de "capital de giro ou conta garantida"(fls.127), no valor de Cr\$ 150.000.000,00, do qual foram liberados Cr\$ 141.000.000,00, sendo cobrada a TAC de Cr\$ 15.000.000,00; aquisição a prazo, pela fiscalizada, de ativo financeiro com valor final de Cr\$ 297.427.413,22 em 30.01.91, sendo aplicados Cr\$ 150.000.000,00 em CDB-pré, com resgate também em 30.01.91, no valor de Cr\$ 297.426.000,00: o qual servia de garantia e liquidação do ativo financeiro adquirido a prazo.

6. Também no exercício de 1991, e relacionado com as "operações financeiras" descritas (fls.130), a autuada consignou despesa no valor



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 11020.002271/92-98
Acórdão nº. : 103-19.682

de Cr\$ 2.893.907,00, a título de reembolso de PIS e Finsocial, que a fiscalização considerou irregular, sob o pressuposto de que deveriam ter sido suportados por quem auferiu as receitas. De outra parte, assinalou-se que isto também evidenciaria a natureza simulatória das operações, dado que "o Banco ao participar dessa "montagem" não podia ficar no prejuízo dos prejuízos que adviessem, relativos a uma "receita" que não obtiveram.

7. Com relação ao exercício de 1992, período-base de 1991, a fiscalização procedeu à glosa dos seguintes prejuízos em operações no mercado a termo de ouro financeiro: Cr\$ 197.897.900,60 e Cr\$ 107.096.037,40 (fls.183), ambos datados de 19.07.91, conforme avisos de débito do Banco Nacional S.A. às fls. 83 e 78, respectivamente. Tais "perdas" foram relacionados a alterações contratuais, na mesma data, referentes a aportes para aumento de capital tanto na autuada quanto na empresa interligada Transmarco Transportes de Cargas Ltda.

8. Quanto aos ganhos dos sócios, a fiscalização assinalou que os mesmos, mediante contratos firmados com o Banco Nacional S.A. (fls.16 a 67), adquiriram, a termo, debêntures para pagamento integral em 16.12.91, e que, à vista e em igual data, foram revendidos para aquele estabelecimento. Do produto dessa transação, integralizaram o capital social, aplicando o saldo remanescente em CDB, com data de resgate coincidente com a de pagamento das debêntures; e, também coincidente, o valor. Apurou-se, ainda, que na colocação de debêntures a prazo, o Banco cobrara apenas 2,20% a título de encargos, ao passo que, na captação de CDBs, remunerou-os a 27,64%.

9. No que concerne às "perpassada autuada nas operações com ouro, a fiscalização, após considerações suas a respeito das cláusulas do contrato firmado com a corretora NOPEN – Nacional Operadora de Negócio Ltda., particularmente as de rescisão, concluiu que foi deliberadamente forjado um prejuízo contábil, contrapartida dos resultados negativos que, contabilmente, incorreria com os sócios da autuada."

4. Além do Auto de Infração relativo ao imposto de renda da pessoa jurídica foram lavrados Autos de Infração para exigência da Contribuição Social sobre o Lucro e do imposto de renda retido na fonte (fls. 208).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº. : 11020.002271/92-98
Acórdão nº. : 103-19.682

5. Cientificada das exigências em 23 de novembro de 1993, conforme assinatura apostada às fls. 192, 198 e 204, a contribuinte apresentou a peça impugnatória de fls. 211/272, protocolada em 21 de dezembro de 1993, alegando:

"Quando no item 1.1.2 – o AFTN diz "NA MESMA DATA (19.07.91), REVENDEM PARA O BANCO NACIONAL DE INVESTIMENTOS S/A A VISTA" a afirmação é improcedente, pois é só verificar nos documentos de fls. 20, 31, 44 e 56, que os documentos não são de revenda de debêntures, e nem tampouco trazem a data que afirme que tenham sido firmado no mesmo dia da compra, antes pelo contrário, trata-se de dação em pagamento, que é uma forma extintiva das obrigações e foi concluída na data em que os sócios deveriam pagar o valor tomado em empréstimo.

No item 1.2 Operações a termos com ouro, no segundo parágrafo diz o Sr. AFTN que: "No dia 19 de julho de 1991, (mesmo dia em que realizaram-se as operações inicialmente descritas no item anterior), a INSTALADORA desiste da aquisição do ouro, comunicando a NOPEN – doc. Fls. 93/4", referindo a operação realizadas pelos sócios com o Banco Nacional em 19 de julho de 1993. Mais, uma afirmação falsa, pois, pode se verificar dos documentos juntados pelo SR. Auditor Fiscal do Tesouro Nacional que os Contratos foram firmados em 16 de janeiro e 8 de fevereiro de 1991, (fls. 82 e 87) e a desistência ocorreu em 18.07.91 (conforme documentos de fls. 93 e 94), portanto, esta operação se deu antes daquelas realizadas pelos sócios com o Banco Nacional S/A.

Ainda, no item 1.2, o Sr. AFTN, afirma que a fiscalizada fabricou deliberadamente um prejuízo fiscal, a fim de trazer para dentro da sua contabilidade numerário que mantinha à margem desta, na forma de aumento de capital. Ora, o Sr. AFTN, tentando ser mais incisivo nas suas afirmações, conclui desta forma, sem ter provas de que a fiscalizada tinha e mantinha a margem de sua contabilidade numerário, só prova cabal neste sentido tem alguma força, mera especulação e presunção em matéria de Imposto de Renda não são suficientes para a imposição tributária e nem penalidades.

O Sr. AFTN não apresentou o cálculo, apenas referiu que existia aviso do Banco Nacional, de Cr\$ 107.096.037,40, e desta forma incluiu como valor tributável no exercício de 1992.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 11020.002271/92-98
Acórdão nº. : 103-19.682

Afirma o Sr. AFTN, que o Banco não poderia transferir responsabilidade tributária, conforme parte final do item 1.4., o que sem dúvida leva a crer que ela não observou os contratos celebrados com o Banco Nacional, e também não conhece o que o CTN diz acerca da responsabilidade tributária.

(...)

2. Os dispositivos citados pelo Sr. AFTN, não determinam de forma direta a imposição tributária ora exigida, tendo em vista que todas as operações firmadas com o Banco Nacional foram lícitas e praticadas dentro da legalidade. Desta forma, o Sr. AFTN buscando imputar a responsabilidade tributária a Impugnante se funda exatamente no seguinte ponto, a saber: simulação de despesas desnecessárias a fim de reduzir o valor tributário a ser pago, realizando com o valor, supostamente sonegado, aumento do capital social.

3. Assim, cabe a Impugnante demonstrar a legalidade das operações realizadas, quando então poderá se verificar que não houve simulação alguma, e sim operações bancárias com as quais a Impugnante não logrou obter vantagens tendo em vista a força econômica da Instituição Financeira com a qual contratou, e em vista de situações que, por imprevisíveis na administração da empresa, levaram as perdas como um risco normal da atividade empresarial.

4. Devemos nos ater aos negócios jurídicos celebrados entre o Banco Nacional S/A, e a Impugnante. Pessoas jurídicas de direito privado, e como tais, capazes para a realização dos contratos, de forma livre e lícita. As partes contratantes, dentro da sua autonomia de vontade contratam, cláusulas e condições que entendem ser mais vantajosas para cada uma das partes, e dentro desta autonomia de vontade, fazem concessões no intuito de tirar maior proveito do contrato que celebram.

5. Não celebram contratos ilícitos, antes pelo contrário, todos dentro da mais estreita legalidade dentro do campo que o direito reservou as partes contratantes para disporem de forma livre a sua vontade e intenção negocial. A propósito a Dra. Maria Amália Dias de Moraes, Professora titular de Direito Civil e de Direito Administrativo do Centro de Ciências Jurídicas da Unisinos. Chefe de Departamento de Direito Privado. Consultor Jurídico do Estado. Professora na Universidade Federal do Rio Grande do Sul, em matéria publicada na Revista Estudos Jurídicos nº 20, Vol. III, escreve na página 44, verbis:

“é certo que os limites lógicos dentro dos quais se desenvolve a fenomenologia jurídica são o lícito e o ilícito, e que os comportamentos humanos, juridicamente transcendentais, são estimados, também, em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 11020.002271/92-98
Acórdão nº. : 103-19.682

função de sua conformidade ou contrariedade a direito, donde advém a subdivisão dos fatos jurídicos "lato sensu" em lícitos e ilícitos. Contudo, quando a ordem jurídica assina aos particulares uma órbita dentro da qual, livremente, poderão engendrar, sob a égide do direito, relações jurídicas, parece-me definitivo que esta autorização contém, já na sua gênese, o imperativo da licitude. Nem se compreenderia que o deferimento de competência geradora de relação, na ordem privada, com o licitude, porque, sobre ser incoerente e absurdo aceitar autonomia privada contrária a direito, seria até, se me permitem a imagem, verdadeira autofagia.

Diante disso, impõe-se a conclusão de que a autonomia privada se circunscreve ao campo da licitude, sendo inaceitável a admissão de ato de autonomia eivado de ilicitude. Nesse passo, parece-me oportuno relembrar, quanto óbvio, que ilicitude e invalidade não se confundem, o que justifica o reconhecimento de manifestações inválidas de autonomia e a repugnância a manifestações ilícitas do mesmo poder."

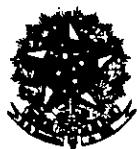
6. Até aqui pode se verificar que a Impugnante, dentro do que a ordem jurídica lhe outorga, celebrou contratos lícitos e válidos com o Banco Nacional, sem que possa o Fisco possa (sic) se opor a sua celebração.

7. Mais, os procedimentos adotados pela Impugnante foram todos dentro da legalidade, e a fundamentação legal para a imposição tributária, ora exigida, é a mesma que serve para afirmar que a legalidade dos procedimentos(sic).

8. O princípio da legalidade, no qual deve se pautar a administração pública, é princípio basilar do estado de direito, e "a administração pública só pode ser exercida na conformidade da lei e que, de conseqüente, a atividade administrativa é atividade sublegal, infra legal, consistente na expedição de comandos complementares à lei" conforme ensina o professor Celso Antonio Bandeira de Mello, Curso de Direito Administrativo, pág. 47.

Em sendo assim, o fisco deve observar os preceitos legais, que autorizam a Impugnante ao Lançamento das despesas, sem presumir se houve ou não simulação, pois ela não existiu, como também não existiu a intenção de fraudar o fisco, como alegou o Sr. AFTN.

Em relação as operações com ouro, vê-se claramente que os contratos foram celebrados bem antes, de terem os sócios da Impugnante, celebrado os contratos de compra de debêntures da SIDERBRÁS, e que a resolução do contrato a termo de ouro, só se deu porque a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 11020.002271/92-98
Acórdão nº. : 103-19.682

Impugnante não teria como honrar com o compromisso assumido, razão pela qual perde um pouco mas não perde tudo. Deste fato não se pode presumir simulação ou fraude.

fato de terem os sócios integralizado capital social, é um fato que não trás qualquer prejuízo para o fisco, na medida em que trazem recursos próprios, ganhos em aplicações financeiras, que se reconhece, foram bem sucedidas. Mas, nem todas as operações no mercado financeiro são vantajosas, antes, são operações de risco, principalmente quando envolvem quantias consideráveis, que se por um lado podem ser muito vantajosas, por outro, podem levar uma empresa, a prejuízos incalculáveis, e neste caso, não o será de imposição tributária, pelo cometimento de um ilícito fiscal, mas, se for o caso, pela má administração da empresa, que se reconhecidamente dessídia acarretará ao administrador as responsabilidades legais, pela prática de atos frente aos demais sócios.

A documentação apresentada é clara, lícita, correta, contábil e fiscalmente certa, não haviam razões para que a Impugnante fosse autuada, pois toda a transação foi demonstrada com documento idôneos. O Parecer Normativo nº 8/75, determina como despesas dedutíveis as despesas com captação de recurso, é o que ocorre no caso em tela, visto que a Impugnante buscava junto a Instituição financeira captar recursos necessários à atividade da empresa e para a manutenção da fonte produtora, nos termos do art. 191, do Decreto 85.450/80-RIR/80.

Não havendo fraude nem simulação e tendo a Impugnante se pautado dentro da legalidade, não pode ser exigido o tributo ora lançado, nem tampouco exigir as multas punitivas previstas nos artigos 728, inciso III, do RIR, 4º, inciso II, da Lei nº 8.218/91, pois em se tratando de pena, segundo dispõe o art. 112, incisos II e IV, do C.T.N., que dispõe, verbis:

"Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - ...

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - ...



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 11020.002271/92-98
Acórdão nº. : 103-19.682

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

Como pode ser verificado na crítica feita a descrição fática do Auto de Infração, há documentos sem data, e que levaram o SR. AFTN a acreditar tivesse sido a operação de dação em pagamento realizada no mesmo dia, o que efetivamente não ocorreu, pois na data do vencimento da obrigação 16.12.91, é que foram transferidos os títulos pelos sócios.

Outro fato, que não confere com a descrição é o de que no mesmo dia em que realizam as operações com debêntures a Instaladora desiste do contrato de aquisição de ouro. Pode ser verificado que os contratos com ouro são de 16 de janeiro e 08 de janeiro de 1991, foram denunciados em 18.07.91, não na data mencionada pelo AFTN, portanto antes da realização da operação.

Desta forma, na aplicação da multa punitiva, também vigora o princípio de Direito Penal do “indúbio pro reo”, que em caso de dúvida há de se aplicar a pena menos gravosa, estão as multas, se devido fosse o tributo ora exigido não poderiam ser superiores a 50% e 100%, respectivamente.
(...)

Relativamente aos valores de PIS e FINSOCIAL autuados pelo Sr. AFTN, também improcede o argumento, tendo em vista que foi um compromisso acessório assumido no contrato a termo, e que é perfeitamente admissível, tendo em vista, que foi uma das condições para que fosse realizado o contrato, é o que determina o PN 8/75.”

6. A contribuinte requereu ainda que o Banco Nacional S.A fosse notificado para prestar informações relativas às questões, por ela, elencadas às fls. 230, bem como questionou a cobrança da Taxa Referencial Diária-TRD.

7. A decisão de fls. 291/295, pela qual a autoridade de primeira instância julgou parcialmente procedente a ação fiscal, está assim ementada:

“ CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - Demonstrado que dispêndio contabilizado a título de taxa de abertura de crédito não guardou contrapartida com qualquer recurso aportado para a empresa, deixando patente sua não necessidade para a atividade da empresa, é correta sua glosa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 11020.002271/92-98
Acórdão nº. : 103-19.682

Prejuízo em Aplicação Financeira: Cabível a glosa de perda incorrida em aquisição de ouro financeiro, em contrato a termo, forjada mediante realização de operações financeiras que, compreendidas no seu todo, ensejam a imputação de fraude.

Procede, diante de tais circunstâncias, a aplicação de pena qualificada, diante de evidências cabais quanto à prática de fraude, mediante triangulação com estabelecimento bancário, com o propósito de, indiretamente, carrear recursos aos sócios que deles se valeram para respaldar aumento do capital social.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

Períodos-base de 1990 e 1991. Lucro automaticamente distribuído: A hipótese de tributação constante do art. 8º do DL 2065/83 não mais possuía vigência no referido ano, dada a superveniência da Lei 7.713/88, art. 35 (Parecer PGFN/CAT/Nº 736/95).

AÇÃO FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE."

8. Cientificada do teor da Decisão em 05 de dezembro de 1995 (fls. 299), a contribuinte apresentou, em 20 de dezembro de 1995, o recurso de fls. 301/318, aduzindo, em síntese, aos mesmos argumentos de defesa contidos em sua peça impugnatória.

9. Às fls. 322/323 encontramos Contra-razões apresentadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, propugnando pela manutenção da decisão recorrida.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 11020.002271/92-98
Acórdão nº. : 103-19.682

V O T O

Conselheiro EDSON VIANNA DE BRITO, Relator

O recurso foi interposto com fundamento no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 5 de março de 1972, observado o prazo ali previsto. Assim, presentes os requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Do relato efetuado vimos que a exigência fiscal, a ser apreciada nesta fase recursal, tem por fundamento a glosa de despesas relativas a:

- taxa de abertura de crédito junto ao Banco Nacional;
- reembolso ao Banco Nacional de valores relativos às contribuições ao PIS e ao FINSOCIAL; e prejuízos obtidos em operações com ouro.

No termo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" foram indicados como infringidos os seguintes dispositivos legais: arts. 157 e parágrafo 1º, 191, 192 e 387, I, todos do RIR/80.

Para apreciação da matéria, entendo relevante transcrever a norma contida no art. 191 do citado Regulamento:

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 11020.002271/92-98
Acórdão nº. : 103-19.682

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

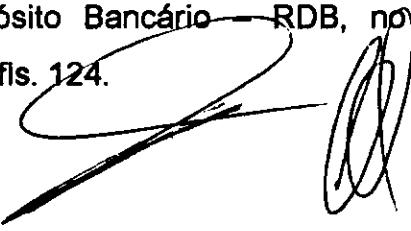
Interpretando esse dispositivo legal a Coordenação do Sistema de Tributação manifestou o seguinte entendimento, consubstanciado no Parecer Normativo CST nº 32, de 17/08/91:

"4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio."

Feitas estas considerações, passemos ao exame da matéria, objeto do presente recurso.

No exercício financeiro de 1991, período-base 1990, a fiscalização procedeu a glosa de despesa, relativa a Taxa de Abertura de Crédito, no valor de Cr\$ 15.000.000,00. Referido valor decorreu de uma operação de crédito efetuada pela contribuinte junto ao Banco Nacional S.A , em 31/10/90, no valor de Cr\$ 150 milhões, tendo sido liberado um valor líquido de Cr\$ 141 milhões. A data prevista para liquidação desta obrigação foi fixada em 30.01.91 (fls.127). Na mesma data – 31/10/90, a contribuinte adquiriu um Recibo de Depósito Bancário – RDB, no valor de Cr\$ 150.000.000,00, conforme aviso de débito às fls. 124.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 11020.002271/92-98
Acórdão nº. : 103-19.682

Não há dúvidas de que a operação efetivamente se realizou. Os documentos acostados aos autos demonstram este fato. A questão prende-se à dedutibilidade do valor pago a título de Taxa de Abertura de Crédito.

As despesas incorridas na captação de recursos junto a instituições financeiras, quando estes valores são destinados ao giro da empresa, sem dúvida alguma inserem-se no conceito de operacionais, sendo, portanto, dedutíveis na apuração do lucro real. No caso presente, todavia, os recursos obtidos naquela instituição financeira foram destinados a uma aplicação financeira, cuja remuneração, evidentemente, é inferior ao custo de captação daquele empréstimo, o que não justifica, a meu modo de ver, em face da norma contida no art. 191 do RIR/80, a necessidade da despesa, para o desenvolvimento da atividade empresarial.

Deve ser mantida, pois, a tributação sobre este valor.

O segundo item refere-se a glosa de despesas, relativas ao reembolso dos valores correspondentes às contribuições ao PIS e FINSOCIAL, conforme aviso de débito às fls. 130, datado de 30/01/91.

Pelo documento de fls. 131 – Instrumento Particular de aditamento de outro de compra e venda a termo de títulos -, verifica-se que o reembolso desses valores está previsto na cláusula primeira, nos seguintes termos:

"Os contratantes, em face do ajuste das taxas e valores da Compra e Venda a Termo de Títulos previsto no contrato aditado, convencionam que o Devedor reembolsara ao banco as despesas de PIS e FINSOCIAL que o Banco venha suportar em decorrência da operação, contratada, cujas características estão discriminadas no anexo I a este instrumento."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº. : 11020.002271/92-98
Acórdão nº. : 103-19.682

De acordo com o Anexo I – fls. 133 -, a base de cálculo destas contribuições corresponderia ao valor de Cr\$ 297.427.413,22 (importância relativa à liquidação de compra e venda a termo de ativo financeiro – fls.124 – resgate da aplicação em RDB) deduzido da importância de Cr\$ 141.000.000,00 (valor líquido do empréstimo contraído pela contribuinte – fls. 126).

Nesse mesmo aditivo, firmado em 31/10/90, foi autorizado o débito dos valores correspondentes a tais despesas na conta corrente da contribuinte, em 30/01/91.

Vê-se, assim, que tais valores estão vinculados à operação anterior, referida neste voto, pela qual a empresa contratou um empréstimo junto ao Banco Nacional, procedendo a aplicação do valor líquido recebido em um RDB. O entendimento manifestado em relação àquele item, aplica-se, por igual, a este. Não obstante a obrigação de pagar essas despesas estar expressamente previstas no aditivo ao contrato primitivo, a sua dedução não encontra amparo na legislação tributária, tendo em vista o não atendimento aos requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, contidos no art. 191 do RIR/80.

Cabe lembrar, por pertinente, ser improcedente a argumentação da contribuinte, com fundamento no PN CST nº 8/75, de que as despesas incorridas com a captação de recursos junto à instituição financeira, enquadrar-se-iam na norma contida no art. 191 do RIR/80, uma vez que tais recursos seriam “necessários à atividade da empresa e para a manutenção da fonte produtora”. Se necessários fossem à atividade da empresa, a contribuinte não teria destinado tais recursos para investimentos financeiros, que sabidamente, são remunerados a taxas inferiores àquelas aplicáveis aos empréstimos. Ademais, a empresa não apresentou qualquer prova da necessidade da realização daquela aplicação financeira.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº. : 11020.002271/92-98
Acórdão nº. : 103-19.682

O terceiro item a ser apreciado, refere-se à glosa de prejuízos incorridos em operações a termo com ouro, nos valores de Cr\$ 197.879.900,60 e Cr\$ 107.096.037,40).

Segundo a fiscalização – fls.181 -, através dos contratos nºs 745 e 746-91, denominados "Instrumento Particular de Compra e Venda a Termo Ouro", firmados em 16 de janeiro de 1991 e 8 de fevereiro de 1991, respectivamente, com a NOPEN – Nacional Operadora de Negócios Ltda., por intermédio do Banco Nacional S/A ., a contribuinte contratou a aquisição de determinada quantia de ouro, a termo, para pagamento total em 18 de julho de 1991, com pacto de direito de rescisão unilateral, mediante pagamento de prêmio.

No dia 19 de julho de 1991, a contribuinte desistiu da aquisição daquele ouro, comunicando tal fato a NOPEN – fls. 93/94, vindo a ser debitada pela "multa contratual" ou "prêmio", conforme cláusula contida naqueles contratos.

No documento de fls. 90, a NOPEN Nacional Operadora de Negócios Ltda., esclareceu que os valores de Cr\$ 197.879.900,60 e Cr\$ 107.096.037,40, relativos aos contratos supracitados têm a natureza jurídica de multa penitencial, já que o comprador se reservou o direito de rescindir o contrato mediante o pagamento da mesma.

Observe-se, portanto, que uma das partes envolvidas nas operações, textualmente, afirma que o valor pago teria a natureza de multa pelo descumprimento do contrato de compra e venda de ouro.

Neste caso, também, não vejo como a realização de tal operação possa ser considerada como necessária, usual e normal no desenvolvimento da atividade



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 11020.002271/92-98
Acórdão nº. : 103-19.682

operacional da empresa, razão pela qual entendo que deva ser mantida a glosa sobre tais valores, em face do disposto no art. 191 do RIR/80. Ademais, a contribuinte não apresentou qualquer prova de que referida operação estaria inserida dentre aquelas praticadas no mercado financeiro, nos termos da legislação específica.

No que respeita ao agravamento da multa, não obstante a peculiaridade das operações realizadas pela contribuinte, entendo não estar cabalmente demonstrado o evidente intuito de fraude. Saliente-se que fraude não se presume e havendo indícios de irregularidade nas operações, caberia à fiscalização provar a sua ocorrência. A afirmação de que a "fiscalizada ... traz para sua contabilidade numerário que mantinha à margem desta, no momento sob a forma de aumento/integralização de capital social " pressupõe que tenha havido omissão de receitas, o que não está provado nos autos. Da mesma forma, o argumento de que as operações financeiras eram "fictícias e irreais" também não se sustenta, pelo contrário, os documentos acostados aos autos demonstram que tais operações foram efetivamente realizadas. Entendo, pois, serem insuficientes os argumentos/indícios constantes dos autos para agravar a multa de ofício, uma vez que a caracterização da fraude/simulação requer a comprovação cabal do fato no qual se ampara a acusação.

LANÇAMENTOS REFLEXOS

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

A exigência relativa ao imposto de renda na fonte, de que trata o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, foi cancelada pela autoridade julgadora de primeira instância, consoante se vê na Decisão de fls. 291/295.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 11020.002271/92-98
Acórdão nº. : 103-19.682

A exigência da contribuição social sobre o lucro, a que se refere a Lei nº 7.689/88, tem por fundamento os mesmos fatos que deram origem à exigência do imposto de renda da pessoa jurídica.

Como relatado na apreciação do litígio principal, manifestei o entendimento de ser cabível a glosa das despesas, tendo em vista o não atendimento dos pressupostos de dedutibilidade contidos no art. 191 do RIR/80.

Parece-me, portanto, que essas despesas, por não atenderem aos requisitos mínimos previstos na legislação tributária, são indedutíveis na determinação do lucro real, todavia, o mesmo não acontece em relação à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, por falta de previsão legal, para que tais valores - despesas indedutíveis - sejam considerados na sua determinação. Deve-se portanto, afastar a exigência da contribuição social sobre o lucro.

TAXA REFERENCIAL DIÁRIA-TRD

Do exame dos autos, verifica-se ainda, a exigência de juros moratórios equivalentes à Taxa Referencial Diária-TRD (fls. 191 - IRPJ).

Este Conselho de Contribuintes, através das suas Câmaras, vem, reiteradamente, decidindo no sentido de que a cobrança de tais encargos só é cabível a partir do mês de agosto de 1991. Nesse sentido é o Acórdão nº CSRF/01-1773, de 17 de outubro de 1994, cuja ementa apresenta a seguinte redação:

"VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no parágrafo 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária-TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei nº 8.218. Recurso Provedo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 11020.002271/92-98
Acórdão nº. : 103-19.682

MULTA APLICÁVEL

Em relação às infrações praticadas houve a aplicação de multa agravada – 150% (EF 1991) e 300%.(EF 1992), tendo em vista, segundo a decisão recorrida, o evidente intuito de fraude (fls.294). No entanto, como relatado, não há nos autos qualquer elemento de prova que demonstre de forma clara e definitiva o dolo específico, objetivando a prática de sonegação fiscal. Cabível, no caso, a aplicação da multa de 50% e 100%, sendo que, esta última deverá ser reduzida para 75%, por força do disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, combinado com o art. 106, inciso II, letras "a" e "c" da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Este entendimento foi manifestado também pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, através do ADN nº 1, de 7 de janeiro de 1997 (D.O.U. de 10/01/97).

Em face do exposto, voto no sentido de DAR provimento parcial ao recurso voluntário interposto para:

- a) afastar a exigência relativa à contribuição social sobre o lucro;
- b) afastar, relativamente ao crédito tributário remanescente, a exigência dos juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária-TRD, no período anterior a 1º de agosto de 1991;
- c) reduzir os percentuais das multas aplicadas de 150% e 300% para 50% e 75%, respectivamente.

Sala das Sessões - DF, em 14 de outubro de 1998

EDSON VIANNA DE BRITO