



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

Sessão de 26 de abril de 19 94

ACORDÃO Nº 101-86.370

Recurso nº: 104.420 - I.R.P.J. - Exercícios de 1986 e 1987

Recorrente: SADIA OESTE S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO

Recorrida : D.R.F. EM CUIABÁ - MT

I.R.P.J. - NEGÓCIO JURÍDICO DE MÚTUO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS COLIGADAS, INTERLIGADAS, CONTROLADORAS E CONTROLADAS. EFEITOS DA PERDA DO PODER AQUISITIVO DA MOEDA. RECONHECIMENTO DA CORREÇÃO MONETÁRIA. REPERCUSSÃO NO CÁLCULO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO.

“Ex w”do disposto no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 1983, nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutuante deverá reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à Correção Monetária calculada aplicando-se o índice de variação do valor da O.R.T.N.. A apropriação do mencionado valor, conforme entendimento pacificado na Esfera Administrativa, visa a neutralizar os efeitos, sobre o Patrimônio Líquido, da Correção Monetária do Capital que restou excluído do giro normal ou do empreendimento. Por se tratar de Correção Monetária, e não de Variação Monetária, o resultado apurado integra o Lucro da Exploração.

Inaplicável, ao caso, o disposto no artigo 19 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983.

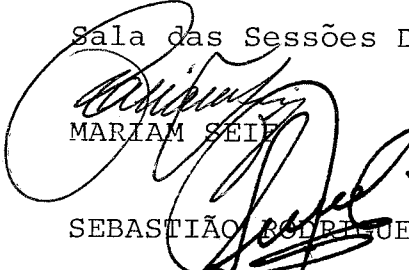
Recurso conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SADIA OESTE S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO.

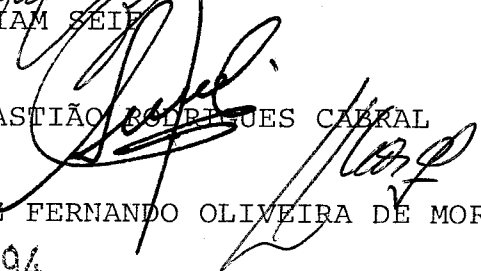
Acórdão nº 101-86.370

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

Sala das Sessões DF, 26 de abril de 1994


MARIAM SEIF

- PRESIENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL

- RELATOR

VISTO EM

SESSÃO DE:

20 MAI 1994

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR
DA FAZENDA
NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL e ROBERTO WILLIAM GONÇALVES.



PROCESSO Nº 10183/000.194/88-20

RECURSO Nº : 104.420

ACÓRDÃO Nº : 101-86.370

RECORRENTE: : SADIA OESTE S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO

RECORRIDA : D.R.F. EM CUIABÁ - MT

RELATÓRIO

SADIA OESTE S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO, já qualificada nos autos do presente processo, recorre a este Conselho da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Cuiabá-MT, que julgou procedente a exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração de fls. 107/109, no qual lhe é exigido o crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e acréscimos legais, relativamente aos exercícios de 1986 e 1987.

A matéria tributária diz respeito à redução indevida do imposto a pagar decorrente da não inclusão, no lucro da exploração, dos valores referentes às variações monetárias contabilizadas nos períodos-base de 1986 e 1986, e, tendo a contribuinte procedido à exportação de produtos cujo incentivo é calculado com base no lucro da exploração, o imposto de renda devido foi apurado a menor.

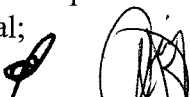
A exigência tributária foi consubstanciada, inicialmente, no documento de fls. 01, e demonstrativos de fls. 03/10, no qual se exige o montante de 547.722,03 OTN.

A impugnação de fls. 57/73 é tempestiva e nela a contribuinte alega, em sua defesa, as razões que na seqüência estão resumidas:

a) preliminarmente contesta os cálculos elaborados pela fiscalização, constantes tanto do “Demonstrativo do Cálculo da Redução e Isenção do Imposto”, onde se apuram valores irreais, levando-se à conclusão de que a redução do imposto seria somente de CZ\$ 108.856,46, como no “Demonstrativo de Cálculo do Imposto”, onde os valores do I.R.F.F., duodécimos e outros compensáveis foram esquecidos, como se não existissem, motivo pelo qual tais cálculos devem ser revistos sob pena de nulidade do Auto de Infração;

b) ainda na preliminar levantada, discorda da conversão dos juros de mora em OTN, visto que os juros servem para compensar o atraso no pagamento do imposto, e transforma-lo em OTN estaria se aplicando duplamente o mesmo índice de correção, sobre a mesma base de cálculo, devendo tal demonstrativo ser declarado inválido;

c) quanto ao mérito, esclarece ser possuidora, legalmente, de isenção do Imposto de Renda e adicionais restituíveis, concedida pelo prazo de 10 (dez) anos, conforme Declaração DCI/DAI nº 002/79, de 19 de fevereiro de 1979, expedida pela SUDAM, visto que seu empreendimento se localiza na área de jurisdição da Amazônia legal;



PROCESSO Nº 10183/000.194/88-20

ACÓRDÃO Nº : 101-86.370

d) diz, ainda, não haver dúvidas de que se trata, no caso, de isenção condicionada, onerosa, a prazo certo e como tal impossível de ser revogada, citando trabalhos de doutrinadores a respeito do assunto, em abono à sua tese;

e) sendo o lucro da exploração obtido a partir do lucro líquido do exercício, as isenções ou reduções com base de cálculo no lucro da exploração, também estão abrangidas pelos conceitos de inalterabilidade de sua forma de apuração, pois a legislação e a doutrina garantem se possa usufruir do incentivo concedido por prazo certo, durante todo esse prazo, e, em que pese as disposições do Decreto-lei nº 2.065, de 1983, em alterando os critérios para se apurar o lucro da exploração, procedimento esse eivado de inconstitucionalidade;

f) a Constituição Federal garante o direito adquirido, e este o foi pelo prazo certo de 10 (dez) anos para fruição dos incentivos fiscais, valendo dizer que qualquer ato tendente a reduzir ou extinguir a isenção concedida será inconstitucional, o mesmo ocorrendo se funcionários do Fisco, utilizando-se de seus poderes, tentarem fazê-lo;

g) por todo o exposto fica demonstrado que, em hipótese alguma, no caso sob exame, pode ser reduzida a isenção que fora outorgada à impugnante, pelo que a pretensão fiscal esbarra no desamparo legal e constitucional, devendo o lançamento fiscal ser, de pronto, cancelado, arquivando-se o processo administrativo;

Às fls. 86 se vê impugnação a Lançamento Suplementar tratando da mesma irregularidade apurada através do Auto de Infração, objeto deste processo, requerendo a contribuinte a nulidade da mesma;

O processo foi encaminhado à SRRF/1ª RF, que se pronunciou às fls. 103/105, concluindo que o imposto de renda apontado às fls. 83 está incorreto, devendo ser retificado para 310.049,79 OTN, e, visto que naquela retificação houve majoração da tributo relativo ao exercício de 1987, fato ainda desconhecido da contribuinte, deveria ela ser cientificada, abrindo-se-lhe prazo para impugnação.

É lavrado novo Auto de Infração de fls. 107 e anexos de fls. 109, 111, 113, do qual a contribuinte é cientificada, com a exigência de crédito tributário no total de 548.483,27 OTN.

Tempestivamente, nova impugnação é apresentada, na qual reitera as alegações expendidas na peça de defesa já apresentada anteriormente, acrescentando discordar que se aplique a fatos passados legislação nova, Decreto-lei nº 2.303/86 para atos praticados no ano-base de 1985 e Decreto-lei nº 2.323, para os anos-base de 1986 e 1986. Diz, ainda, somente para fins de argumentação, que se fosse devido algum crédito tributário, este seria de 459.413,97 OTN e não como equivocadamente está a exigir a peça básica.

A autoridade julgadora monocrática, apreciando as razões apresentada na inicial, proferiu a decisão de fls. 127/131, fundamentando-a nos tópicos abaixo indicados:

a) a impugnante concorda, parcialmente, com o Auto de Infração, quando afirma que o crédito tributário deveria ser de 459.413,97 OTN;



PROCESSO Nº 10183/000.194/88-20

ACÓRDÃO Nº : 101-86.370

b) as incorreções de cálculos foram devidamente retificados pelo autuante e os valores corretos constam da peça de fls. 107 a 109;

c) os procedimentos para se apurar o lucro da exploração constam das orientações do MAJUR, exercícios de 1986 e 1987, porém, não observadas pela impugnante, visto que as receitas decorrentes de “variações monetárias ativas” estão regularmente contabilizadas, porém, devem ser excluídas no cômputo da isenção concedida e calculada sobre os resultados da industrialização de carne bovina;

d) não pode prosperar a impugnação, pois se acolhida, transgredir-se-iam a norma legal e a forma de apuração do lucro da exploração, objeto de cálculo do incentivo fiscal.

Não se conformando, a contribuinte ingressou com o recurso de fls. 134/152, no qual expõe, em sua defesa, de maneira resumida, o que a seguir está alinhado:

a) no mérito, cita e transcreve a ementa da Apelação Cível nº 8673-PE (91.05.00993-6), cujo Acórdão diz “parece ter sido prolatado especialmente para este caso”;

b) a maior parte das variações monetárias ativas decorrem de contratos de mútuo firmados com sua interligada Sadia Trading S.A., Exportação e Importação, conforme se comprova por suas peças contábeis e reproduzidas no formulário da declaração de rendimentos oportunamente apresentado;

c) tais atualizações monetárias, feitas por imposição legal, são anuladas, contabilmente, pelas correções monetárias passivas, efetuadas à conta do Patrimônio Líquido da recorrente, pois, sendo valores desprovidos da cobrança da taxa de juros, havendo, apenas, atualização monetária decorrente da desvalorização da moeda, os débitos e créditos se compensam, visto que inexistindo inflação e nem cobrança de juros, não haveria qualquer alteração patrimonial, bem como a inexistência da conta de correção monetária, e como consequência, não seria afetado o lucro da exploração;

d) está a exigência fiscal baseada simplesmente em impropriedade contábil, qual seja, a contabilização a crédito da conta de variações monetárias, do valor da atualização dos mútuos efetuados com coligada, e a elas debitadas, sendo que deveria ser feito a crédito de Correção Monetária, sendo que ao Fisco, em razão do caráter vinculado do lançamento, caberia promover essa retificação antes da autuação feita;

e) em abono a esse entendimento cita a Instrução Normativa SRF nº 76, de 1984, e o Parecer Normativo CST nº 10, de 1985, para corroborar o dito anteriormente, pois em se creditando como correção monetária pelo mútuo contratado, o valor se anula pelo débito, à mesma conta, pela correção do Patrimônio Líquido, para concluir que, impropriedade contábil não é fato gerador de imposto;

f) visto que o imposto de renda tributa o lucro e não a receita, há que se levar em conta o custo da receita obtida e, no caso presente, o custo é exatamente igual à receita, visto que apurada pelos mesmos índices oficiais, tanto nos valores levados a crédito de variações monetárias ativas, como a débito de correção monetária, decorrentes do contrato de mútuo celebrado com interligada;



ACÓRDÃO Nº : 101-86.370

g) em se tratando de contribuinte que não usufrua do direito de isenção ou redução fiscal, nada há o que reclamar, pois o resultado apurado ao final do exercício é o mesmo, pois tanto as contas de variações monetárias como as de correção monetária encerram-se em contra-partida com as contas de resultado;

h) porém, havendo incentivo fiscal, este calculado sobre o lucro da exploração, não se corrigindo a impropriedade contábil, a exclusão desse valor do lucro líquido apurado diminuirá o lucro da exploração e como consequência o incentivo fiscal sobre ele calculado;

i) quanto aos aspectos do direito adquirido, isenção onerosa, sob prazo certo e determinadas condições, reitera as ponderações expendidas na fase impugnativa, concluindo que ela (a isenção) não pode ser livremente alterada pelo legislador.

É o relatório.

V O T O.

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator:

O recurso foi manifestado no prazo legal. Conheço-o por tempestivo.

O exame histórico-evolutivo da legislação do tributo e da Jurisprudência deste Conselho nos revela que os negócios de mútuo entre pessoas jurídicas ligadas não são considerados pela doutrina e pela legislação como aplicações financeiras no sentido clássico, porém mais propriamente constituem investimentos da mutuante na empresa do mesmo grupo.

Um dos mentores do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, que também foi um dos elaboradores da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404, de 15/12/76), explica o relacionamento entre empresas ligadas como aquele em que:

"... existe ligação entre as duas sociedades que permita considerar a que é objeto do investimento como segmento da organização da investidora. Esta ligação é o fundamento para que a investidora reconheça como virtualmente adquirida, independentemente da distribuição de dividendos, a quota-parte que lhe cabe nos lucros da controlada ou coligada." (JOSÉ LUIS BULHÕES PEDREIRA, Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia: Conceitos Fundamentais. Ed. Forense, Rio, 1989, pág. 692).

PROCESSO Nº 10183/000.194/88-20

ACÓRDÃO Nº : 101-86.370

Portanto, uma empresa ligada é um segmento da organização da outra. Pertencem ambas a uma mesma unidade econômica e as relações entre as empresas que a compõem se passam como se ocorressem no interior de uma só organização, como assevera o mesmo Autor:

“... o conjunto das sociedades ...é considerado como uma única unidade econômica, com acionistas majoritários e minoritários.” (Op. Cit., pág. 720).

Por tudo isso, os negócios entre pessoas jurídicas coligadas é considerado como uma relação interna da organização, que constitui uma única organização econômica. Assim, os empréstimos entre sociedades ligadas devem ser considerados como aplicações em seus próprios negócios e não em negócios de mercado, com terceiros, por essa razão, é inadequado considerar como integrantes do circulante esses créditos respectivos, afirmando BULHÕES PEDREIRA que:

“o negócio entre investidora e controlada ou coligada não é considerado troca de mercado, pois ocorre dentro da mesma unidade econômica” (Demonstrações Financeiras da Companhia, cit., pág. 701), pois há no caso, “integração de duas sociedades como segmentos da mesma organização”(id., pág. 692).

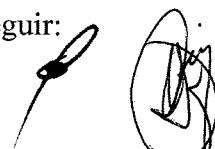
Nesse mesmo sentido se estabelece no artigo 247 da Lei das Sociedades por Ações, dever computar-se como parte do valor contábil do investimento os saldos de créditos da investidora contra a controlada ou coligada:

“... a Lei nº 6.404/76 manda computar como parte do valor contábil do investimento os saldos de créditos da investidora contra a controlada ou coligada. Esses adiantamentos ou empréstimos não têm a mesma liquidez que os créditos contra terceiros e seu risco é semelhante ao da participação societária.”(id., pág. 694, grifamos).

Desse modo, a correção monetária desses empréstimos teoricamente deveria ser contabilizada a crédito da própria conta de correção monetária, como ocorre com a contrapartida da correção monetária dos investimentos em outras sociedades (participações societárias), com as quais, aliás, a citada doutrina equiparou os respectivos riscos:

“seu risco é semelhante ao da participação societária, o que explica a orientação da lei de computar, para efeito de medir a importância do investimento no patrimônio da investidora, todos os recursos financeiros por ela fornecidos à controlada ou coligada”(id., ibid.).

Essa orientação doutrinária acolhida pela Lei da Sociedades Anônimas, também veio a ser consagrada pela legislação do Imposto sobre a Renda, como demonstraremos a seguir:



ACÓRDÃO Nº : 101-86.370

Com efeito, inicialmente o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, estabeleceu a tributação em conjunto das pessoas jurídicas (art. 2º), deixando de prever a figura da distribuição disfarçada de lucros nos empréstimos entre empresas coligadas. Tampouco se preocupou o legislador com a necessidade de exigir a cobrança de, pelo menos, a correção monetária idêntica ao reajustamento de valor dos títulos oficiais do Governo.

Com a edição do Decreto-lei nº 1.648, de 1978, contudo, o legislador veio a extinguir a tributação em conjunto, deixando, porém, de incluir como modalidade de distribuição disfarçada de lucros o empréstimo, em condições favorecidas, entre empresas coligadas. Permanecia a regra prevista no artigo 60 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, que, no que concerne a empréstimo, tratou-o como distribuição disfarçada de lucros apenas quando se tratasse de pessoas físicas (PN nº 43/81):

“Art. 60. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica:

.....
V - empresta dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reservas de lucros; ...”

Em razão dessa falta de previsão de constituir distribuição disfarçada de lucros o empréstimo de dinheiro a pessoa jurídica ligada, muitas sociedades utilizaram-se do expediente de emprestar dinheiro em condições diversas das do mercado, com o fito de transferir-lhes lucro e assim reduzir sua base tributável. Esse esquema de “adequação da base tributável” foi muito utilizado por empresas que constituíam um mesmo grupo econômico. As que tinham lucros faziam empréstimos gratuitos e, com isso, reduziam a seu montante, pois o resultado do exercício era reduzido pela correção monetária do capital próprio, que deveria estar na empresa, mas gerava recursos nas outras integrantes do grupo.

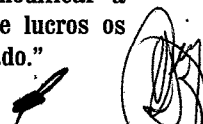
Essa situação veio a ser afastada com o advento do Decreto-lei nº 2.065, de 1983, cujo artigo 21 exigiu que nos empréstimos entre pessoas ligadas fosse reconhecido pela empresa mutuante, para fins de apuração do lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária, *verbis*:

“Art. 21. Nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutuante deverá reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN.

Parágrafo único. Nos negócios de que trata este artigo não se aplica o disposto nos arts. 60 e 61 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.”

Como dizia a Exposição de Motivos nº 424, com que o Ministro da Fazenda encaminhou o projeto de que resultou no Decreto-lei nº 2.065/83:

“O Decreto-lei nº 1.598 não previa hipótese de distribuição disfarçada de lucros entre pessoas jurídicas associadas, porquanto admitia a tributação em conjunto dessas empresas. Com a revogação dos dispositivos da tributação em conjunto, tornou-se necessário modificar a legislação nessa parte, para incluir nas hipóteses de distribuição disfarçada de lucros os negócios entre pessoas jurídicas ligadas, por valor notoriamente diverso do de mercado.”



PROCESSO Nº 10183/000.194/88-20

ACÓRDÃO Nº : 101-86.370

Ao invés disso, preferiu o legislador permitir o empréstimo entre pessoas jurídicas ligadas, sem que o considerasse como distribuição disfarçada de lucros, mas exigindo da mutuante o reconhecimento da correção monetária para efeito de determinar o lucro real (Diário do Congresso Nacional de 1º de novembro de 1983, pág. 2.253 e pág. 2256).

Outro ponto que o § 48 da Exposição de Motivos do Decreto-lei nº 2.065/83 deixava claro é que o lucro da exploração estava sendo alterado, isto é, a forma de cálculo do lucro da exploração deixou de ser a mesma, passando o contribuinte a sujeitar-se a uma versão modificada para pior, ou seja, reduzindo-se a base de cálculo das isenções.

Analisando os dispositivos legais a respeito, não apenas em sua configuração à época dos fatos que foram objeto do auto de infração mas também em sua configuração antecedente e na posterior, pode-se observar a nítida diferença de tratamento jurídico-fiscal entre a variação monetária e a correção monetária.

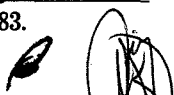
O legislador do Decreto-lei nº 2.065/83, ao exigir o reconhecimento da correção monetária nos empréstimos entre interligadas, esteve ciente dessa diferença, tanto assim que evitou a opção terminológica que retrataria diverso intento, isto é, que deixaria indubitosa a referência à variação monetária, se essa tivesse sido sua intenção. Assim, em vez de exigir que se reconhecesse “pelo menos o valor correspondente à correção monetária, calculada segundo a variação do valor da ORTN”, teria ele exigido o reconhecimento “pelo menos o valor correspondente à variação monetária, calculada segundo a variação do valor da ORTN. Como preferiu a expressão “correção monetária”, não se pode interpretar como se tivesse preferido a expressão “variação monetária ativa”.

A não ser quando o sistema legal imponha interpretação em contrário, sempre que nomes distintos são dados pela lei a fenômenos afins, deve-se entender que se pretendeu dar-lhes tratamento jurídico distinto, pois, conforme preleciona BULHÕES PEDREIRA, “os símbolos da comunicação social são certamente arbitrários, mas a comunicação pressupõe código comum” e, por isso, difícil seria considerar iguais institutos ou fenômenos designados pela lei com palavras diversas, “se duas leis regulam (...) instituto novo, designando-o de determinado modo” (JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, Imposto Sobre a Renda: Pessoa Jurídica, Justec Editora, Rio, vol., I, pág. 500).

Também os atos normativos expedidos pela autoridade administrativa confirmam e reforçam esse entendimento de que são diversos e inconfundíveis a correção monetária e a variação monetária. Basta atentar para a codificação e intitulação utilizada nos atos normativos baixados para esclarecer essa incidência, pela Coordenação do Sistema de Tributação, através do Parecer Normativo CST nº 10, de 13 de setembro de 1985, “*verbis*”:

“2.20.00.00 - Apuração de Resultados
2.28.01.01 - Lucro Real
7.20.15.00 - Correção Monetária

Quantificação do valor mutuado e métodos de cálculos a serem observados para reconhecimento da correção monetária nos negócios de mútuo a que se refere o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.



PROCESSO Nº 10183/000.194/88-20

ACÓRDÃO Nº : 101-86.370

Dúvidas são suscitadas quanto à correta determinação do valor mutuado e forma de cálculo a ser observada para reconhecimento, na determinação do lucro real, da correção monetária segundo a variação do valor da ORTN, nos negócios de mútuo contratados entre pessoa jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, nos termos do disposto no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

4. O artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 determina que a mutuante deverá reconhecer, para efeito de determinação do lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária, calculada segundo a variação do valor da ORTN,"(Grifos da transcrição).

Portanto, não só através do específico código de matérias (7.20.15.00), como do título da matéria, (CORREÇÃO MONETÁRIA), se observa que a Coordenação do Sistema de Tributação classificou a matéria como CORREÇÃO MONETÁRIA e não como VARIAÇÃO MONETÁRIA.

Quando a qualificação for variação monetária, a codificação, nomenclatura e resultado são expressos de maneira diversa, como se observa, entre outros, na Instrução Normativa SRF nº 76. de 1984, e no Ato Declaratório Normativo CST nº 27, de 1983, que prevê a variação monetária das antecipações do Imposto de Renda, efetuadas pelas instituições financeiras.

Nesses atos, o código específico é "2.20.06.04" e não "7.20.15.00": emprega-se a nomenclatura "Receitas de Variações Monetárias" e não "Correção Monetária, e à operação se denomina atualização monetária e não correção monetária.

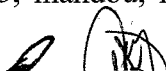
O exame do código completo das matérias, adotado pela Receita Federal revela a sistemática da matéria e comprova haverem a "correção monetária e a "variação monetária" merecido tratamento distinto e separado.

Sendo o tratamento fiscal distinto, não pode o fisco, seja em razão da indevida intitulação contábil sob a qual se registrou o fato econômico, seja em vista da imprecisão terminológica do legislador, extrair consequências tributárias que afrontam as normas de maior hierarquia (C.F., art. 21, inciso IV, e Código Tributário Nacional, arts. 43 e 44).

Na hipótese, os efeitos da modificação do poder de compra da moeda nacional sobre o valor dos mútuos registrados na contabilidade, isto é, constantes do ativo e efetuados às pessoas jurídicas relacionadas pelo dispositivo legal, foram intitulados, pelo legislador que impôs o seu reconhecimento, de "correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN"(Decreto-lei nº 2.065/83, art. 21).

Prosseguindo no exame da evolução legislativa, verifica-se que, mesmo no que diz respeito ao lucro da exploração, também é firme a conclusão de que o legislador jamais confundiu a variação monetária ativa com a receita de correção monetária. Não cabe ao intérprete confundir o que está tratado de forma distinta.

Com efeito, o mesmo Decreto-lei nº 2.065, de 1983, mandou, no artigo 20, acrescentar o seguinte inciso ao artigo 19 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977:



PROCESSO Nº 10183/000.194/88-20

ACÓRDÃO Nº : 101-86.370

"IV - a parte das variações monetárias ativas (art. 18) que exceder as variações monetárias passivas (art. 18, parágrafo único)."

Observe-se que não mandou acrescentar as receitas de correção monetária que excedessem as despesas de correção monetária. Mandou, em vez disso, considerar a parte das variações monetárias ativas que excedessem as variações monetárias passivas.

Em razão do disposto no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 1983 e da natureza das relações que são objeto das contas representativas de mútuo entre pessoas jurídicas ligadas, o próprio Poder Executivo, através do Decreto nº 332, de 1991, mandou submetê-las a correção monetária, como se observa da transcrição do artigo 4º, inciso I, alínea "e", *ipsis litteris*

"Art. 4º - Os efeitos da modificação do poder de compra da moeda nacional sobre o valor dos elementos do patrimônio e os resultados do período-base serão computados na determinação do lucro real, mediante os seguintes procedimentos:

I - correção monetária, na ocasião da elaboração do balanço patrimonial:

.....

e) das contas representativas de mútuo entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas ou associadas por qualquer forma, bem como dos créditos da empresa com sócios ou acionistas."(Os grifos não constam do original).

Deste modo, foi interpretando a natureza dos valores abrigados nas contas de empréstimos entre empresas do mesmo grupo econômico e atento ao disposto no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 1983, que o Poder Executivo considerou serem eles passíveis de correção monetária (e não de variação monetária), de modo que qualquer interpretação de um órgão do mesmo Poder terá de harmonizar-se com ela.

De fato, a atualização desse valor, como reconheceu a Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal em diversos atos, inclusive normativos, visa neutralizar o valor da despesa de correção monetária debitada em conta intitulada de CORREÇÃO MONETÁRIA e creditada às contas do Patrimônio Líquido (Capital, Reservas etc.).

Deste modo, se a atualização do capital alocado nos empréstimos a interligadas é debitado a uma conta identificada por CORREÇÃO MONETÁRIA (devedora), a contabilização do valor da correção monetária que visa neutralizar esse valor, tanto do ponto de vista doutrinário, como legal e econômico, deveria ser creditado a uma conta de correção monetária. Tal, todavia, por erro contábil não ocorreu, sendo indevido e totalmente creditado na conta de VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS.



PROCESSO Nº 10183/000.194/88-20

ACÓRDÃO Nº : 101-86.370

Portanto, a simples comparação entre os saldos das contas VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS e VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS, sem analisar a natureza dos valores nelas contabilizados, induziu o Fisco em erro e não traduz o verdadeiro resultado operacional, dado que as receitas dos recursos alocados nos empréstimos a coligadas foram registradas na conta de VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA e os custos dessa receita (no caso traduzida pela correção monetária do capital mutuado) foi debitado na conta CORREÇÃO MONETÁRIA.

Consigne-se, no caso, não se cuida de uma receita financeira propriamente dita, produto de uma segunda atividade que impusesse à recorrente a existência de uma contabilidade segregada com apropriação de custos, despesas, ou qualquer espécie de rateio, mas, sim, de valores correspondentes à depreciação da moeda creditada à conta de resultados, em obediência à determinação legal, para compensar outras importâncias debitadas, isto é, também contabilizadas em função da desvalorização da moeda, face ao estabelecido na lei.

Quer dizer, no caso específico, as parcelas correspondentes à variação do poder aquisitivo da moeda, lançadas a crédito, visam ressarcir (compensar) o resultado do exercício pelas parcelas lançadas a débito, apenas neutralizando os resultados.

Se inexistisse desvalorização da moeda não havia necessidade de quaisquer contabilização nem a débito, nem a crédito, e aí, jamais teria ocorrido o erro contábil que induziu o fisco a reduzir, indevidamente, o LUCRO DA EXPLORAÇÃO, que é a base de cálculo da isenção, como ocorreu no caso sob exame.

De qualquer sorte, quando o valor lançado não engloba parcelas de juros, como na hipótese, com inflação ou sem ela, o resultado do exercício não se deve alterar; isto porque o débito e o crédito devem anular-se, salvo se houver erro contábil, seja em razão de a desvalorização da moeda ser creditada em conta inadequada, seja por falta de apropriação da desvalorização correspondente ao valor mutuado (débito).

Saliente-se que, na hipótese de tratar-se de uma segunda atividade (o que na realidade não ocorre) e cujos resultados não gozassem de isenção do Imposto de Renda, de qualquer sorte seria indispensável imputarem-se à receita de variação monetária ativa os custos e despesas (e, no mínimo, a variação ou correção monetária negativa).

Pelo que se pode verificar dos autos, a exigência fiscal está baseada em simples impropriedade contábil, qual seja: a contabilização a crédito da conta de VARIAÇÃO MONETÁRIA do valor da correção monetária dos mútuos efetuados às coligadas, e a elas debitado, quando essa contabilização deveria ter sido a crédito da conta de CORREÇÃO MONETÁRIA.

O legislador do Decreto-lei nº 2,965, de 1983, ao impor o reconhecimento dos efeitos da desvalorização do poder aquisitivo da moeda nacional sobre os negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, estabeleceu no artigo 21 que, nesses negócios, a mutuante deverá reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN.



PROCESSO Nº 10183/000.194/88-20

ACÓRDÃO Nº : 101-86.370

Outra razão para o legislador qualificar como correção monetária a atualização dos créditos com pessoas jurídicas ligadas está no fato de que a fonte ou origem do capital emprestado decorre desses créditos terem como origem o capital próprio e não capital repassado; isto porque, quando por qualquer razão uma sociedade toma recursos exclusivamente para suprir outra empresa do grupo, ou seja, quando o capital emprestado pertence totalmente a terceiros (isto é, trata-se de capital só repassado), as mutuantes não debitam nem creditam as contas de correção monetária, nem de variação monetária: lançam a débito da mutuária e a crédito do verdadeiro financiador (a instituição financeira), pelos encargos (juros e variação monetária) com o capital repassado.

Ora, se a desvalorização do capital próprio mutuado é debitada à conta de correção monetária e creditada à conta de patrimônio líquido, sob o aspecto da coerência e também para que se possam comparar os dados, a intitulação da conta de receita a ser creditada deveria ser CORREÇÃO MONETÁRIA e não VARIAÇÃO MONETÁRIA, dado que a conta debitada se intitulou Correção Monetária e não variação monetária. Só desse modo teríamos nomenclatura coerente e possibilidade de apurar a verdadeira diferença entre o montante da Correção Monetária, creditada à fonte do capital (debitando Correção Monetária e creditando Reserva de Capital) e a correção monetária debitada à coligada (lançado a débito de Contas Correntes ou de Devedores por Empréstimos e a crédito da conta Correção Monetária).

Quando se registra a desvalorização sofrida pelo Patrimônio Líquido a débito da conta de Correção Monetária, como a lei estabelece (RIR/80, art. 347, inc. I, alínea "b" e inc. III), e se credita a correção monetária do capital emprestado à coligada na conta de variação monetária, com ofensa à natureza do crédito e à própria lei fiscal, em lugar de ser creditado à conta de correção monetária, o resultado operacional fica distorcido, a menos que: do saldo da conta de correção monetária fosse subtraído o montante da desvalorização monetária debitado às coligadas, interligadas, controladas e controladoras.

Em conclusão, como visto, em face da doutrina, da legislação e de considerações econômicas, para apurar-se o verdadeiro lucro operacional torna-se indispensável que se transfiram os valores da correção monetária debitada às coligadas, da conta VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS, onde foram registrados indevidamente, para a conta de CORREÇÃO MONETÁRIA.

Voto, pois, no sendo de dar provimento a recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

Brasília-DF, 26 de abril de 1994.

SEBASTIÃO RODRIGUES GABRAL, Relator.

