

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nr.: 10380/002.453/91-16 Acórdão nr. 105-7.666
Sessão de : 11 de agosto de 1993
Recurso nr. : 101.361 - IRPJ - EXS.: 1989 e 1990.
Recorrente : CEARA MOTOR S/A.
Recorrida : DRF EM FORTALEZA - CE.

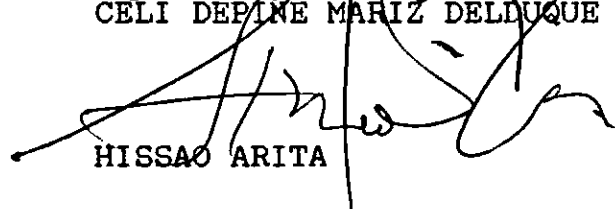
IRPJ - ADIANTAMENTOS PARA AUMENTO DE CAPITAL EM COLIGADAS - Incabível a aplicação das regras pertinentes ao mútuo quando os adiantamentos para aumento de capital de coligadas se encontram amparados por comprometimentos formais, em caráter irrevogável, sendo irrelevante o período transcorrido entre o adiantamento e a efetiva realização do aumento de capital.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CEARA MOTOR S/A.

ACORDAM os Membros da Quinta 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.

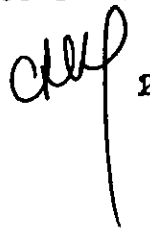
Sala das Sessões, em 11 de agosto de 1993


CELI DEPINE MARIZ DELDUQUE - PRESIDENTE


HISSAO ARITA - RELATOR

VISTO EM AFONSO AUGUSTO RIBEIRO COSTA - PROCURADOR DA FAZENDA
SESSAO DE: 24 FEV 1995 NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Márcio Machado Caldeira, Gilberto Congro Bastos, José Geraldo Rosa (suplente convocado), Jackson Medeiros de Farias Schneider e Afonso Celso Mattos Lourenço. Ausente o Conselheiro José do Nascimento Dias.

 2

RECURSO Nº 101.361

ACÓRDÃO Nº 105-7.666

RECORRENTE: CEARÁ MOTOR S.A.

R E L A T Ó R I O

A empresa acima identificada, já qualificada no presente feito, recorre a este Conselho, contra a decisão proferida pela autoridade singular (fls. 56/61), que determinou o prosseguimento da cobrança do crédito tributário objeto do auto de infração (fls. 03/11), relativo ao IRPJ dos exercícios financeiros de 1989 e 1990, anos-base 1988/89, acrescido dos encargos legais cabíveis.

Os autuantes assim descreveram os fatos considerados infringentes à legislação de regência:

*"Valor não adicionado ao lucro líquido do exercício, para efeito de apuração do lucro real, referente a receita de correção monetária incidente sobre saldos devedores de empréstimos concedidos pela fiscalizada às suas coligadas....
... e ..., sob a forma de "adiantamentos para futuro aumento de capital", conforme Termo de Verificação e Demonstrativo de Cálculo de Correção monetária integrantes do presente, como segue:"*

A seguir, estão indicados os valores da correção monetária apurada e atribuída a cada coligada, e, como



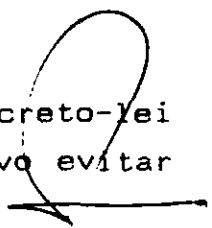
enquadramento legal: art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, c/c artigo 387, II, do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 e PN CST 17/84.

No Termo de Verificação (fls. 5) consta que, no decorrer da ação fiscal, relativamente ao ano-base 1988, foram verificados débitos em conta de "adiantamentos para futuros aumentos de capital", de recursos financeiros transferidos às suas coligadas, tendo também reclassificado para mencionada conta saldos de empréstimos a elas concedidos anteriormente; e que, de acordo com os aditivos contratuais que integram o processo (fls. 15/26), constatou a fiscalização que tais recursos somente haviam sido incorporados ao capital social das empresas respectivas após o decurso do prazo preconizado no Parecer Normativo CST nº 17/84, onde se encontra a orientação de que, para fugir à incidência do preceituado no art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, é necessário que as pretendidas capitalizações sejam procedidas, no caso em tela, ou na primeira alteração contratual posterior ao recebimento do adiantamento ou, no máximo, em 120 dias contados do encerramento do período-base em que foi registrado o recebimento dos recursos, prevalecendo o evento que ocorrer primeiro.

Segundo ainda o mesmo Termo, as capitalizações vieram a ocorrer em 01.03.1990 (fls. 15/26, já mencionadas), enquanto que o prazo preconizado no referido PN teria se expirado em 30.04.1989, ficando assim os adiantamentos transformados em empréstimos, sujeitos ao tratamento determinado no art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

A exigência foi impugnada tempestivamente (fls. 35/48), sob os seguintes argumentos, em síntese:

a) na exposição de motivos que encaminhou o Decreto-lei nº 2.065/83 está dito que o art. 21 tem por objetivo evitar



Acórdão nº 105-7.666

a distribuição disfarçada de lucros entre pessoas jurídicas associadas;

b) o prazo de 120 dias, estabelecido no PN CST nº 17/84, é absolutamente irrelevante para desfigurar a natureza do adiantamento e, ademais, não há como introduzir na aplicação do art. 21 do Decreto-lei 2065/83 um elemento do qual ele não cogitou;

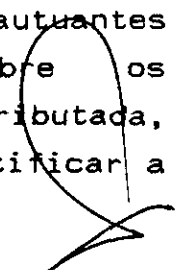
c) quando o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 se refere a negócio de mútuo, não pode o ato normativo incluir como tal outros negócios que não sejam configuradores do mútuo, tal como ele se acha concebido no direito privado;

d) segundo o art. 110 do CTN, a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado, utilizados expressa ou implicitamente pelas normas constitucionais para definir incidência tributária;

e) quem entrega dinheiro para ser aplicado no aumento de capital de sociedade coligada não está realizando negócio de mútuo;

f) sendo o mútuo uma das duas espécies do empréstimo, ele tem como sua característica fundamental a obrigação de restituir a coisa (art. 1.256 do Código Civil), e que, assim, juridicamente não há como dar configuração de mútuo ao adiantamento para o aumento de capital, quando o valor entregue não gera a obrigação de restituir;

g) invocando o art. 387, II, do RIR/80, os autuantes pretenderam aplicar correção monetária sobre os adiantamentos e considerar como receita para ser tributada, quando se sabe que este artigo não serve para justificar a autuação, pois não se trata de correção monetária;



h) correção monetária não é renda ou provento, e que sendo mera técnica de recompor o valor da moeda em regime inflacionário, não é produto de capital, do trabalho ou da combinação de ambos, como definido no art. 43, I, do CTN;

i) a Constituição de 1988 declarou expressamente que a capacidade contributiva haveria de ser atendida na imposição tributária (art. 145, § 1º), sendo que, no caso do imposto de renda, a capacidade contributiva se expressa na aquisição de uma renda, uma riqueza nova. E como na correção monetária não existe riqueza nova, mas apenas atualização do valor devido diante da inflação, não há como pretender pela mera "aparência" do maior valor nominal impor a tributação.

Declara, finalmente, que com o exposto espera que seja julgado improcedente e arquivado o auto de infração, por lhe faltar base jurídica.

Na informação fiscal (fls. 50/53), os fiscais autuantes se amparam no PN CST nº 23/83, que, interpretando o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, orienta expressamente:

"2.1 - Não tem relevância a forma pela qual o empréstimo se exteriorize: contrato escrito ou verbal, adiantamento de numerário ou simples lançamento em conta-corrente, qualquer feitio que configurar capital financeiro posto à disposição de outra sociedade sem remuneração, ou compensação financeira inferior àquela estipulada na lei. constitui fundamento para a aplicação da norma legal."

Cita a seguir o ADN CST nº 09/76 e o PN CST nº 17/84, que entendem oferecer respaldo legal suficiente à



autuação que incidiu sobre a matéria detalhada no Termo de Verificação de fls. 05.

Lembram que cancelar o procedimento da fiscalização implicaria, de igual modo, negar-se a validade dos Pareceres Normativos que, na qualidade de norma complementar das leis, integram a Legislação Tributária em vigor, de conformidade com o art. 100, c/c o 96 do CTN, sendo portanto de observância obrigatória por partes dos contribuintes, cabendo à fiscalização zelar pela sua aplicação.

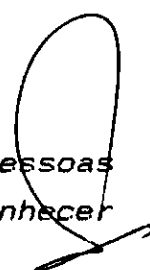
Continuam os fiscais autuantes: quanto à tributabilidade da variação da correção monetária com base em índices oficiais, a matéria está devidamente regulada pelo art. 18 do Decreto-lei nº 1.598/77, que tem correspondência no art. 254, I, do RIR/80, e que, ademais, em relação ao caso específico ora tratado, o enquadramento legal capitulado no auto de infração (art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83) já é bastante, na medida em que impõe à autuada reconhecer a correção monetária como receita, para efeito de determinação do lucro real.

Opinam pela manutenção integral do auto de infração.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve integralmente o crédito tributário constituído, conforme decisão de fls. 56/61, assim ementada:

*"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
BASE DO IMPOSTO
ADIÇÕES AO LÍQUIDO*

*Nos empréstimos de mútuo celebrados entre Pessoas
Jurídicas coligadas, a mutuante deve reconhecer*



para efeito da determinação do Ludro Real, pelo menos o valor correspondente a correção monetária calculada segundo variação do valor da OTN, sendo irrelevante a forma pela qual o empréstimo se exteriorize.

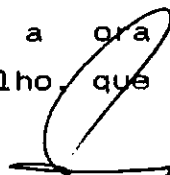
ENQUADRAMENTO LEGAL: Art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, c/c os arts. 387, inciso II, 254, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, IN-127/88 e PN CST-17/84.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE."

Como fundamento da sua decisão, acrescenta que "Da análise das peças que compõem o processo, verifica-se serem infundados e descabidos de amparo legal os argumentos apresentados pela requerente na peça impugnatória, diante das incontestáveis provas que subsidiaram o auto em questão, os quais estão, por sua vez, fundadas em demonstrativos (fls. 06/07), Termo de solicitação de Informações - resposta (fls. 14), aditivos contratuais (fls. 15/26) e demais documentos (fls. 27/23)."

Prossegue ainda: "Ademais, a autuada ao invés de atacar o "Fulcro" da questão, prefere utilizar extensas, porém frágeis, argumentações na tentativa de polemizar a discussão a respeito da definição do que seja: "negócio de mútuo" e "correção monetária como renda e proventos", numa clara intenção de protelar o pagamento do imposto lançado e devido no presente Auto."

Irresignada com a decisão singular, a ora recorrente expõe suas razões no recurso a este Conselho, que assim podem ser resumidas:



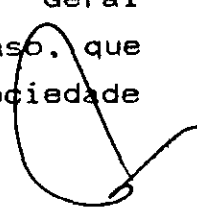
a) em razões de defesa, fundadas na doutrina e na jurisprudência, teriam ficado demonstradas a inexistência de legitimidade para a autuação e que a autoridade julgadora de primeira instância, ao invés de examinar os fundamentos da defesa e enfrentar as teses colocadas com apoio na doutrina e na jurisprudência, teria se limitado a declarar sua convicção subjetiva, invocando em seu respaldo o PN CST nº 23/83;

b) estaria assim violada a garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa constante do art. 5º, LV, da Constituição Federal;

c) a sua contabilidade, juntamente com os documentos exibidos, provam a existência de adiantamentos feitos para aumento de capital, que foram regularmente realizados;

d) a autoridade julgadora "a quo" teria se apegado a uma orientação ultrapassada, inserida no PN CST nº 23/83, porquanto a Instrução Normativa nº 127/88, do Secretário da Receita Federal, declarou ser irrelevante o prazo de 120 dias para que fosse implementada a capitalização com os valores adiantados;

e) que conforme essa orientação posterior e expedida por autoridade hierárquica superior, o adiantamento feito para aumento de capital teria de observar condições que foram atendidas no caso concreto, a saber: "a) - existir entre a prestadora e a beneficiária comprometimento contratual e irrevogável de que os recursos se destinem a futuro aumento de capital; b) - seja o aumento de capital efetuado por ocasião da primeira Assembleia Geral Extraordinária ou alteração contratual, conforme o caso, que se realizar após o ingresso dos recursos na sociedade beneficiária."



Acórdão nº 105-7.666

f) que essa Instrução Normativa nº 127/88 exclui de qualquer configuração como mútuo os adiantamentos como os que foram feitos no caso concreto.

Cita ainda Acórdãos deste Conselho de nºs 101-079.297/89, 105-04.109/90, 101-079.989/90 e, com destaque os de nºs 101-77.955/88 e 105-3.201/89; confirma e reitera as posições assumidas nas razões de impugnação, principalmente no que tange aos arts. 254, I, e 387, II, do RIR/80, dados como enquadramento legal na decisão recorrida, acrescentando ao final: "Diante do todo exposto, pede e espera seja aplicado o direito e seja reformada a decisão recorrida meramente homologatória de auto de infração nulo e lavrado por extremo arbítrio".

Junta os documentos de fls. 77/99, constando deles os aditivos contratuais celebrados pelas empresas beneficiárias dos adiantamentos, cujos documentos já faziam parte do processo; certidões simplificadas expedidas pelas junta comerciais, certificando datas dos registros das alterações contratuais das empresas beneficiárias dos aumentos efetivados.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized loop followed by a horizontal stroke.

V O T O

Conselheiro HISSAO ARITA, Relator

Recurso tempestivo, interposto por parte legítima, dele conhecido.

Ao que se extrai dos autos, a empresa foi autuada por não haver adicionado, ao lucro líquido do exercício, para efeito de apuração do lucro real, receita referente à correção monetária de saldos devedores de empréstimos que concedeu a suas coligadas, sob a forma de "adiantamentos para futuro aumento de capital".

O Termo de Verificação (fls. 05) aponta que a empresa teria não só transferido recursos financeiros às associadas para aquele aumento, valores estes tomados como "empréstimos" pela fiscalização, mas teria "também reclassificado para a conta Adiantamentos para Futuros Aumentos de Capital saldos de empréstimos (propriamente ditos) a elas (coligadas) concedidos anteriormente".

O fundamento, tanto da acusação fiscal como da decisão recorrida, está na adoção do entendimento firmado no Parecer Normativo CST nº 23/82, segundo o qual "não tem relevância a forma pela qual o empréstimo se exteriorize: contrato escrito ou verbal, adiantamento de numerário ou simples lançamento em conta-corrente, qualquer feito que configurar capital financeiro posto à disposição de outra sociedade sem remuneração, ou compensação financeira

inferior àquela estipulada na lei, constitui fundamento para a aplicação da norma legal" (art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83). Também foram invocados o ADN CST nº 09/76 e o PN CST nº 17/84.

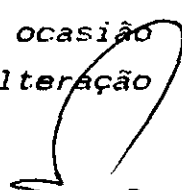
De sua parte, a recorrente observa, com razão, que a matéria já mereceu diversos pronunciamentos deste Conselho de Contribuintes, e foi objeto de elucidativa Instrução Normativa, de nº 127/88, na qual se explicitaram as condições necessárias e suficientes para caracterizar adiantamento de capital, operação inconfundível com o mútuo de que trata o já mencionado art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

De fato, a Instrução Normativa nº 127, de 08.09.1988, dispôs sobre "adiantamentos financeiros para futuro aumento de capital, feitos por pessoa jurídica à sociedade coligada, interligada ou controladora", tendo declarado expressamente que:

"1. Os adiantamentos de recursos financeiros, sem remuneração ou com remuneração inferiores às taxas de mercado, feitos por uma pessoa jurídica à sociedade coligada, interligada ou controlada, não configuram operação de mútuo, sujeita à observância disposto no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, desde que:

a) entre a prestadora e a beneficiária haja comprometimento, contratual e irrevogável, de que tais recursos se destinem a futuro aumento de capital; e

b) o aumento de capital seja efetuado por ocasião da primeira Assembléia Extraordinária ou alteração



contratual, conforme o caso, que se realizar após o ingresso dos recursos na sociedade tomadora."

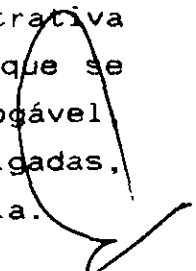
Esse é precisamente o caso dos autos, como se pode verificar, pela documentação acostada aos autos (fls. 15/33).

Na verdade, está claramente demonstrado que se trata de adiantamentos efetuados especificamente para futuros aumentos de capital das coligadas, bem como de empréstimos convertidos em adiantamentos dessa espécie, assim registrados nos livros próprios da recorrente. Tais aumentos foram, afinal, realizados, conforme dá conta a própria fiscalização (fls. 52).

Dessa maneira, a exigência fiscal apresenta como únicos supedâneos o lapso de tempo superior a 120 dias decorrido entre o adiantamento e o aumento de capital, e a circunstância de que parte do aumento resulta de conversão de empréstimos anteriores.

Ora, à toda evidência, a lei não estipulou a caracterização do mútuo em função do período intercorrido entre o adiantamento e o efetivo aumento de capital a que se destinava, ou à origem anterior dos recursos assim convertidos em adiantamentos nessa conta. Ao contrário, remeteu a conceito consagrado no Direito, que é o conceito de mútuo, tendo, assim, delimitado seu alcance em precisos termos, que restringem o alcance da norma de que aqui se cogita.

Por isso mesmo, a jurisprudência administrativa vem firme no sentido de recusar aos adiantamentos, que se encontrem formalmente comprometidos, em caráter irrevogável, de que se destinam a futuro aumento de capital de coligadas, a natureza de empréstimos sujeitos à correção monetária.

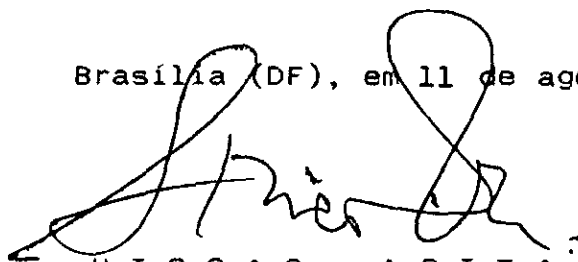


Acórdão nº 105-7.666

Por outro lado, ainda, irrelevante, a nosso ver, a origem dos recursos convertidos em adiantamentos para efeito de aumento de capital, uma vez que a ação fiscal somente diz respeito ao período posterior à conversão.

Nessas condições, e tendo em vista que no caso em julgamento ficou inequivocamente demonstrado o atendimento aos pressupostos elencados na IN/SRF nº 127/88, exceto na parte atinente ao período da efetivação do aumento de capital, como acima exposto, voto pelo provimento do recurso.

Brasília (DF), em 11 de agosto de 1993



HISSAO ARITA - RELATOR