



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº. : 10469.001016/92-14
Recurso nº. : 114.603
Matéria: : IRPJ E OUTROS - EX: DE 1988
Recorrentes : DRJ em Recife/PE e ITAMARACÁ TRANSPORTES S/A
Sessão de : 15 de Abril de 1998
Acórdão nº. : 101-91.986

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA - BAIXA DE BENS - A falta de correção monetária na baixa de bem não afeta o resultado do período, porque o valor da correção é compensado pelo menor custo do bem baixado, em montante idêntico ao valor da correção que deixou de ser registrada.

IRPJ - MÚTUO ENTRE EMPRESAS INTERLIGADAS - CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE AÇÕES - A existência de contrato de compra e venda a prazo de ações com empresa ligada afasta a exigência a título de correção monetária, de vez que a compra e venda não se confunde com negócios de mútuo.

IRPJ - MÚTUO ENTRE EMPRESAS INTERLIGADAS - CONTRATO DE ASSUNÇÃO DE DÍVIDAS - É irrelevante a forma como o mútuo se caracterize, desde que resulte perfeitamente configurado seu conteúdo. No contrato de assunção de dívidas, tem-se a caracterização do mútuo pelo empréstimo por via do pagamento de dívidas.

IRPJ - PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA - CRÉDITOS COM EMPRESA LIGADA - Os créditos com empresas coligadas, controladas, controladoras e interligadas compõem a base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa, porque tal provisão incide sobre todos os créditos da empresa, à exceção daqueles expressamente excluídos pelo artigo 221 do RIR/80.

EXIGÊNCIAS REFLEXAS - O decidido no processo-causa IRPJ, por uma relação de causa e efeito, aplica-se também às exigências reflexas.

Recurso voluntário parcialmente provido.

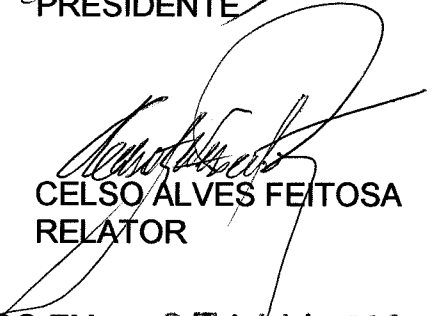
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Recife/PE e por ITAMARACÁ TRANSPORTES S/A.

Processo nº. : 10469.001016/92-14
Acórdão nº. : 101-91.986

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e DAR provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da tributação a glosa da Provisão para Devedores Duvidosos, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



CELSON ALVES FEITOSA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 07 MAI 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, RAUL PIMENTEL e SANDRA MARIA FARONI.

Processo nº. : 10469.001016/92-14
Acórdão nº. : 101-91.986

Recurso nº. : 114.603
Recorrente : DRJ em RECIFE/PE

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foram lavrados os seguintes Autos de Infração, por meio dos quais são exigidas as importâncias mencionadas:

- Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fl. 16) - 350.591,73 UFIR, mais acréscimos legais;

- PIS/Dedução (fl. 80) - 14.185,77 UFIR, mais acréscimos legais;

- PIS/Repique (fl. 124) - 14.185,80 UFIR, mais acréscimos legais;

- FINSOCIAL/IR (fl. 168)- 18.238,89 UFIR, mais acréscimos legais.

Conforme "Termo de Encerramento de Ação Fiscal" (fls. 10/12), os lançamentos decorreram da constatação, pela fiscalização, das seguintes irregularidades, relativas ao período-base de 1987, exercício de 1988:

1) CORREÇÃO MONETÁRIA: alienação de bens do Ativo Permanente (ações) sem correção até o mês da baixa;

2) VENDA TRANSFORMADA EM MÚTUO: venda de ações classificadas em conta do Ativo Permanente, em janeiro de 1987, sem que tenha havido o pagamento até dezembro do mesmo ano, caracterizando negócio de mútuo sem reconhecimento, pela mutuante, na determinação do lucro real, da correção monetária mínima correspondente à variação da OTN;

3) MÚTUO ENTRE INTERLIGADAS: operação de mútuo caracterizada pela existência de crédito junto a empresa interligada, sem que a mutuante tenha reconhecido, na determinação do lucro real, a correção monetária mínima correspondente à variação da OTN;

4) GLOSA DE DESPESA: glosa de provisão para créditos de liquidação duvidosa referente a mútuo pactuado com empresas interligadas.

Impugnando o feito às fls. 23/40, a autuada alegou, em síntese:

- com relação ao item 1, que é equivocada a conclusão da autoridade fiscal, por confundir o valor da venda com o valor da baixa do ativo, pois, independentemente do valor negocial, o valor do bem no ativo deveria ter sido atualizado para então ser constatada a existência de lucro ou prejuízo;

- que, no caso, o valor dos bens vendidos, demonstrado no doc. 31 (fl. 62), era de Cz\$ 63.741.849,83 e que, comparando-se com o valor da venda (Cz\$ 58.602.090,00), apura-se um prejuízo de Cz\$ 5.139.759,83;

- que, ao examinar os lançamentos contábeis da operação, constatou a existência de erro, qual seja, o ativo foi baixado pelo valor do negócio e não pelo valor atualizado, não tendo sido lançado no resultado, portanto, o prejuízo correspondente, mas que, em contrapartida, ao corrigir a conta "Capital em Outras Empresas - Itabira Agro Industrial S/A", restou apurada uma receita de correção monetária que é maior que a oferecida à tributação, pelo mesmo valor do prejuízo citado, não havendo, portanto, nada mais a tributar quanto a essa matéria;

- quanto ao item 2, que não é possível converter uma compra e venda, perfeita e acabada, em contrato de mútuo, pois na compra e venda o vendedor entrega mercadoria ou bem ao comprador e recebe, em contrapartida, o pagamento ou o crédito, enquanto que no mútuo ocorre a entrega de coisa fundível ou consumível, que será restituída em alguma época;

- com referência ao item 3, que não entende como o autuante identificou, no registro efetuado à fl. 239 do livro Diário nº 33, a existência de crédito junto à empresa Itaipava S/A, decorrente de contrato de mútuo, porque tal suposição é totalmente equivocada, eis que a liquidação do crédito ali registrado é decorrente de Instrumento Particular de Assunção de Dívida, conforme docs. de fls. 63 a 66;

- que a empresa Itabira Agro Industrial S/A era credora da empresa Itaipava S/A e, por meio do referido instrumento, a autuada assumiu o débito desta,

Processo nº. : 10469.001016/92-14
Acórdão nº. : 101-91.986

tornando-se devedora da primeira e que, desse modo, em vez de credora de mútuo, como supõe a autoridade fiscal, ela é devedora, não lhe cabendo a obrigação de reconhecer a correção, mas sim à Itabira;

- que o crédito constituído contra a Itaipava tem caráter mercantil, societário e não financeiro e poderia ser quitado mediante resgate das notas promissórias emitidas em garantia ou por subscrição de capital, tendo sido feita opção pela primeira modalidade;

- por fim, quanto ao item 4, que estranha a atitude do autuante ao dizer que não poderiam compor a base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa os saldos credores resultantes de contratos de mútuo, firmados com empresas interligadas, pois não é isto que dá substância ao negócio e sim o negócio é que dá estabilidade à interligação;

- que entende correto incluir os valores mutuados com interligadas na base de cálculo da referida provisão; menciona a legislação que rege o assunto, cita doutrina e insurge-se contra o Ato Declaratório Normativo nº 34/76 que impõe restrições à base de cálculo da provisão. Informa, ainda, que essa provisão foi revertida em 31.12.88, portanto, no ano seguinte.

Na decisão recorrida (fls. 212/220), o julgador singular considerou a ação administrativa parcialmente procedente e concluiu:

a) que não é devida a exigência de correção monetária de bens baixados no Ativo Permanente, por estar ela compensada no resultado apurado em razão da baixa, razão pela qual afastou a exigência;

b) que nos negócios de mútuo entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas 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 com compensação financeira inferior àquela estipulada na lei, constitui fundamento para aplicação da norma legal;

Processo nº. : 10469.001016/92-14
Acórdão nº. : 101-91.986

c) que o contrato de compra e venda é instrumento jurídico diverso do contrato de mútuo e não se confunde com este, em razão de suas características próprias, o que torna descabida a exigência tributária;

d) que os empréstimos entre empresas interligadas não se incluem entre os créditos que devem compor a base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa, mas que, tendo havido a reversão da despesa no ano seguinte, cabe apenas a exigência tributária sobre a postergação do imposto (correção monetária e juros de mora sobre o valor e pelo período de diferimento, bem como a multa de lançamento *ex officio*).

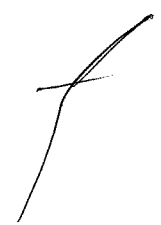
Estendeu sua decisão aos processos reflexos e recorreu de ofício a este Conselho em relação ao crédito exonerado.

No recurso voluntário (fls. 226/234), a Recorrente insurge-se contra a decisão de primeira instância, com referência à parte mantida do crédito tributário (correção monetária de mútuo e base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa). Repete, basicamente, as razões da impugnação e estende-as às exigências reflexas.

Às fls. 245/247 encontram-se as contra-razões de recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional, pela manutenção da decisão recorrida.

Despacho de fl. 248 informa que, por um lapso, o recurso de ofício não foi enviado a tempo a este Conselho e propõe a remessa do processo para análise e julgamento de ambos os recursos - o de ofício e o apresentado pela contribuinte.

É o Relatório.



Processo nº. : 10469.001016/92-14
Acórdão nº. : 101-91.986

VOTO

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA, Relator

Com referência ao recurso de ofício, é de ser mantido o que decidiu o julgador singular, uma vez que:

- a falta de correção monetária na baixa de bem não afeta o resultado do período, porque o valor da correção é compensado pelo menor custo do bem baixado, ou seja, o lucro na venda aumenta (ou reduz-se o prejuízo) em montante idêntico ao valor da correção que deixou de ser registrada;

- a existência de contrato de compra e venda a prazo de ações com empresa ligada, por si só, afasta a exigência a título de correção monetária, de vez que a compra e venda não se confunde com negócios de mútuo;

- tendo sido a provisão para créditos de liquidação duvidosa, considerada como indedutível, constituída em 1987 e revertida em 1988, é correto o entendimento de que teria havido, apenas, postergação de pagamento de imposto.

No recurso voluntário, tempestivamente apresentado, a Recorrente, primeiramente, insurge-se contra a exigência do imposto sobre a correção monetária de mútuo com a empresa Itaipava S/A (crédito registrado na conta "títulos a receber"), sob a alegação de que não se trata de mútuo, mas sim de um contrato de assunção de dívida, por meio do qual passa a ser devedora da empresa Itabira Agro Industrial S/A e credora da empresa Itaipava.

Alega que não é mutuante e sim credora por assunção de dívida, razão pela qual a ela não se aplica a regra do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

Para caracterizar a situação abrangida pela imposição legal, o mútuo, como definido no art. 1.256 do Código Civil, pode variar na forma, não no conteúdo. Assim já decidiu este Conselho:

Processo nº. : 10469.001016/92-14
Acórdão nº. : 101-91.986

“O conceito de mútuo é legal (CC, art. 1.256; CTN, arts. 109 e 110), não comportando interpretações extensivas para abranger figuras contratuais distintas. A forma pode variar, porém o conteúdo não, sob pena de desfiguração do instituto secular do direito privado.” (Acórdão nº 103-9.246/89)

No caso em exame, a relação jurídica advém de um contrato de assunção de dívida, mas resta configurada a colocação de capital à disposição da empresa interligada, por meio do pagamento de dívida desta, via assunção de dívida.

Tem-se, então, uma situação típica em que a forma do mútuo variou (contrato de assunção de dívida), mas seu conteúdo não (empréstimo por via do pagamento de dívidas).

Se assim não se entender, ter-se-ia um modo simples de se escapar ao comando legal inserto no art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83: a empresa que pretendesse emprestar valores a pessoa jurídica ligada, em vez de fazê-lo diretamente, assumiria compromissos desta última (duplicatas a pagar, por exemplo). Sem dúvida, isto resultaria em contrato de forma distinta do de mútuo, na forma, mas de idêntico conteúdo.

Deve ser ressaltado, ainda, que o questionado contrato de assunção de dívidas (fl. 63) prevê em sua cláusula segunda que o crédito seria convertido em capital social, o que, todavia, a Recorrente não logrou comprovar ter ocorrido; sequer comenta o assunto em sua peça de defesa.

Desse modo, a exigência deve ser mantida.

De outro lado, tem razão a Recorrente quanto à inclusão, na base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa, de valores mutuados com empresas interligadas.

Não pode a administração restringir o que a lei assegura ao contribuinte, como fez o Ato Declaratório Normativo nº 34/76 ao pretender que fossem excluídas da base de cálculo da provisão as aplicações financeiras de qualquer espécie.

Processo nº. : 10469.001016/92-14
Acórdão nº. : 101-91.986

O art. 61 da Lei nº 4.506/64 (matriz legal do art. 221, §§ 1º e seguintes, do RIR/80) dispõe que a importância dedutível como provisão para créditos de liquidação duvidosa será a necessária a tornar a provisão suficiente para absorver as perdas que provavelmente ocorrerão no recebimento *dos créditos existentes ao fim de cada período-base*, e exclui da base de cálculo apenas os decorrentes de falência ou concordata, para os quais prescreve tratamento específico.

Se a lei não distinguiu os tipos de créditos - ao contrário, definiu que a provisão tem por base os créditos (todos) existentes no encerramento do balanço, com exceção dos que refere expressamente -, é óbvio que um ato administrativo não poderia fazê-lo.

Assim tem decidido este Conselho, a saber:

“Na interpretação do art. 221 do RIR/80, não cabe fazer distinções a respeito da causa ou origem dos créditos que servem de base de cálculo da provisão, não previstas expressa ou implicitamente no texto legal.”
(Acórdão nº 101-79.573/89)

“A provisão incide sobre todos os créditos da empresa, à exceção daqueles expressamente excluídos pelo artigo 221 do RIR/80, não podendo a autoridade fiscal, via interpretação, estender o comando legal para abranger situações nele não previstas.” (Acórdão nº 101-79.990/90)

“Os créditos com empresas coligadas e controladas são considerados na composição da base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa.” (Acórdão nº 103-11.923/92)

Trata-se, portanto, de matéria já pacificada pela jurisprudência administrativa. A exigência deve ser afastada.

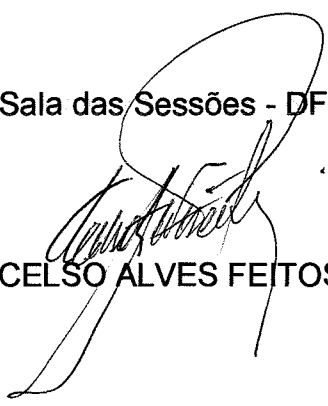
Com relação às exigências reflexas, deve ser estendido a elas o decidido em relação ao IRPJ, pela íntima relação de causa e efeito.

Processo nº. : 10469.001016/92-14
Acórdão nº. : 101-91.986

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso de ofício e dou parcial provimento ao recurso voluntário, para excluir a exigência a título de glosa de despesa com a constituição de provisão para créditos de liquidação duvidosa.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 15 de Abril de 1998.



CELSON ALVES FEITOSA