

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº 10480.008351/91-41

Sessão de 14 de setembro de 1994 Acórdão nº 101-87.108

Recurso nº: 106.350 - IRPJ - EX: DE 1988

Recorrente: NORTON DO NORDESTE S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO

Recorrida : DRF EM RECIFE(PE)

IRPJ - MÚTuo ENTRE COLIGADAS - Para cálculo da correção monetária a ser reconhecida como receitas, em mútuo entre coligadas, caracterizada por movimentação em conta corrente, devem ser adotados os procedimentos recomendados no Parecer Normativo CST nº 10/85. A simples diferença entre empréstimos e devoluções, em quantidade de OTN/ORTN, só se aproxima do valor da correção monetária do período, quando constatada a linealidade ou a constância do valor da dívida entre o início e o final do período considerado.

Vistos, relatados e discutidos os autos de recurso voluntário interposto por NORTON DO NORDESTE S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

Sala das Sessões, em 14 de setembro de 1994

MARIAM SEIF

- Presidente

KAZUKI SHIOBARA

- Relator

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - Procurador da Fazenda Nacional

VISTO EM

SESSÃO DE: 21 OUT 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conse-

v.v

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10480.008351/91-41

RECURSO Nº: 106.350

ACORDÃO Nº: 101-87.108

RECORRENTE: NORTON DO NORDESTE S/A INDUSTRIA E COMÉRCIO

R E L A T O R I O

A empresa NORTON DO NORDESTE S/A INDUSTRIA E COMÉRCIO inscrita no Cadastro Geral de Contribuintes sob nº 09.491.762/0001-02, inconformada com a decisão de 1º grau proferida pelo Delegado da Receita Federal em Recife(PE), apresenta recurso voluntário ao Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a reforma da decisão recorrida.

A exigência tem origem no Auto de Infração de fls. 106/109 e seus anexos através do qual foram apuradas irregularidades cometidas pelo contribuinte e a seguir descritas:

a) falta de apropriação de Variação Monetária Atívia sobre empréstimos a sua coligada NORTON S.A - INDUSTRIA E COMÉRCIO no montante de Cz\$ 113.308.023,13, no exercício de 1988;

b) apropriação a maior em Cz\$ 17.007.650,44 de compras de insumos no mercado interno, em virtude de ter sido declarado na declaração rendimentos o montante de Cz\$ 269.714.097,00 a título de compras e registro de apenas Cz\$ 252.706.446,56, nos livros Registro de Entrada de Mercadorias, no exercício de 1988;

c) supervaliação de Cz\$ 5.609.286,55 nos estoques vez que os valores informados no Livro Registro de Inventário são maiores que os valores constantes das Fichas de Controle de Estoque, correspondente aos produtos: pano lonita, papel draft kapa-branca e caulim em pó.

Na fase impugnatória, o contribuinte arguiu as preliminares de: erro no cálculo do adicional do imposto de renda cobra-

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº 10480.008351/91-41

Acórdão nº 101-87.108

do, erro no cálculo dos juros moratórios, cobrança indevida de TRD e, no mérito, apresentou as razões, a seguir sintetizadas e que foram objeto de apreciação pelos autuantes, em diligência realizada:

VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA

Sobre este tópico, argumenta que inexiste a alegada distribuição disfarçada de lucros vez que a autuada não dispunha de lucro acumulado ou reserva de lucro e, portanto, incorre a hipótese prevista no artigo 367, inciso V, do RIR/80.

Esclarece que iniciou-se o ano-base de 1987, com apenas lucro à disposição da Assembléia Geral de Cz\$ 20.653.218,15 e na Assembléia Geral de 30.04.87 foi distribuído o montante de Cz\$ 19.630.557,25, restando, desta forma uma pequena parcela de Cz\$ 1.032.660,90 de reserva de lucro e, portanto, se fosse o caso de aplicação do artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, esta reserva de lucro deveria ser a base de cálculo.

Demonstrou sua inconformidade quanto à forma de cálculo adotada pela fiscalização, de converter o saldo devedor ou credor em quantidade de OTNs. diárias, vez que a OTN Fiscal só foi instituída em outubro de 1987 e, por consequência, não há como cogitar-se de variação monetária diária no período compreendido entre janeiro e outubro de 1987, além do fato de a fiscalização ter computado como novos empréstimos as variações monetária ativas contabilizadas, distorcendo o saldo de conta corrente.

Desta forma, elaborou o demonstrativo de fls. 134/138, através do qual conclue-se a Variação Monetária Ativa de Cz\$ 86.408.497,00 apropriada pelo contribuinte ultrapassou em Cz\$ 36.380.457,83 e solicita perícia, nos termos dos artigos 17 e 18 do Decreto nº 70.235/72.

DIFERENÇA DE VALORES DE COMPRAS

Sobre o tópico argumentou que a fiscalização deixou de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10480.008351/91-41

Acórdão nº 101-87.108

computar parcelas de compras de materias primas em trânsito e outras compras regularmente contabilizadas.

Na diligência fiscal, o autuante concordou com as razões expostas pela impugnante e propôs o cancelamento da exigência relativa a este tópico.

DIFERENÇA ENTRE VALORES DO LIVRO DE REGISTRO DE INVENTARIO E DAS FICHAS DE CONTROLE DE ESTOQUE

Sobre o item argumenta que o fato de os valores do Livro Registro de Inventário serem maiores do que os valores das Fichas de Controle de Estoque não resulta em custo maior dos produtos vendidos porque, a se suberavaliar o estoque final, tem-se como consequência uma subavaliação de custos dos produtos vendidos e afasta a suspeita da fiscalização de que a superavaliação dos estoques distorce a realidade dos custos para mais.

Na diligência fiscal, o autuante concordou com as razões expostas pela impugnante no sentido que as diferenças apontadas não tem qualquer interferência na apuração do lucro real mas a contabilização em duplicidade de Cz\$ 2.150.189,24 de compras altera o lucro real e propõe a redução do valor tributável deste item, de Cz\$ 5.609.286,55 para Cz\$ 2.150.189,24.

Na decisão de 1º grau, de fls. 220/224, a autoridade julgadora monocrática entendeu que seria desnecessária a realização da perícia requerida vez que em diligência realizada pelo autuante, os fatos arguidos pela recorrente foram elucidados, do ponto de vista da autoridade julgadora.

A decisão monocrática se funda nos seguintes argumentos, após rejeição das preliminares arguidas:

"VARIAÇÃO MONETARIA ATIVA-Cz\$ 113.308.023,13

Alega a impugnante que não se aplica as disposições do artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 ao fato imputado. E argui a existência do inciso V, do artigo 367 do Decreto nº



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº 10480.008351/91-41

Acórdão nº 101-87.108

85.450/80. Equivoca-se a impugnante. O art. 367, V do Decreto nº 85.450/80 trata de distribuição disfarçada de lucros. Não é o caso. Houve negócios de mútuo entre a atuada e sua coligada NORTON S.A. Indústria e Comércio. Portanto, como previsto no art. 21 do citado Decreto-lei a mutuante a deveria reconhecer na determinação do lucro real o valor da correção monetária dos valores mutuados.

Apesar de suas alegações de defesa, o procedimento da atuada parece concordar com este entendimento, já que reconheceu a este título o valor de Cz\$ 86.408.497,00 (fls. 219). Realmente ao questionar o valor lançado assiste razão à atuada. Conforme diligência realizada (fls. 205), conclui-se pelo demonstrativo constante das fls. 212 que o valor tributável neste item deve ser de Cz\$ 46.480.689,81 (fls. 212). Desnecessária a perícia solicitada uma vez realizada a citada diligência, sem prejuízo por conseguinte, ao direito de defesa da atuada."

...

DIFERENÇA ENTRE LIVRO REGISTRO DE INVENTARIO
E FICHAS DE CONTROLE INTERNO-Cz\$ 5.609.286,55

Insurge-se a impugnante contra a tributação deste item, Porém, conforme diligência realizada em 08.06.92, conclui-se que a atuada contabilizou compras em duplicidade na conta 1.15-32306-3 papel lixa no valor de Cz\$ 2.150.189,24 (fls. 213). Face a realização da citada diligência onde a atuada apresentou os documentos que julgou necessários, descabe a realização de perícias."

No recurso voluntário, de fls. 227/248, reitera as preliminares arguidas da impugnação, qual seja: inconstitucionalidade da cobrança de juros moratórios, equivalentes à taxa referencial diária, no ano de 1992 acima de 12% ao ano, erro de cálculo do adicional do imposto de renda cobrado e erro de cálculo de juros moratórios.

No mérito, reitera as razões já expendidas na impugnação sobre a inocorrência da distribuição disfarçada de lucros e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10480.008351/91-41

Acórdão nº 101-87.108

que a recorrente ofereceu como receita a variação monetária ativa no montante de Cz\$ 86.408.497,00, julga-se credora de imposto mas mesmo assim, reitera a solicitação relativa a realização de perícia para comprovar a inaplicabilidade do artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

Relativamente ao segundo exigência mantida e correspondente a contabilização do valor de compras de Cz\$ 2.150.189,24, em duplicidade, argumenta que esta contabilização foi objeto de estorno, antes da ação fiscal e, portanto, não procede esta exigência.

é o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº 10480.008351/91-41
Acórdão nº 101-87.108

V O T O

Conselheiro KAZUKI SHIOBARA - Relator

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Após a decisão de 1º grau, o litígio submetido à apreciação deste Colegiado restringe-se a:

a) variação monetária ativa calculada a menor sobre os empréstimos à coligada, no montante de Cz\$ 46.480.689,81 com infração ao artigo 21, do Decreto-lei nº 2.065/83 combinado com os artigos 157, parágrafo 1º e 387, inciso II, do RIR/80 (que na decisão de 1º grau, esta infração foi alterada para VARIAÇÃO NAS COMPRAS); e,

b) majoração indevida de custos por superavaliação de estoque (diferença entre Registro de Inventário e Fichas de Controle Interno), de Cz\$ 2.150.189,24 com infração aos artigos 182, parágrafo único, 183, inciso I, combinado com o artigo 387, inciso I, do RIR/80 (que após a decisão de 1º grau, foi alterada para compras contabilizadas em duplicidade).

VARIAÇÃO MONETARIA ATIVA

A recorrente mantinha com a sua coligada NORTON S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO diversos empréstimos e devoluções de empréstimos, com apropriação de variação monetária ativa, a título de pagamento de correção monetária dos saldos de empréstimos.

No Auto de Infração, a fiscalização converteu todos os empréstimos e devoluções de empréstimos, em quantidade de OTN, na data da ocorrência dos respectivos eventos e no final do período-base fez o seguinte cálculo:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10480.008351/91-41

Acórdão nº 101-87.108

Saldo devedor anterior mais o
débito do período Cz\$ 1.967.404,13
Menos: créditos no período Cz\$ 1.361.309,38
SALDO DEVEDOR EM OTN FISCAL 606.094,75
VALOR DA OTN FISCAL EM 31.12.87 Cz\$ 593,4128

SALDO DEVEDOR EM CRUZADOS Cz\$ 359.664.382,67
MENOS: SALDO DEVEDOR NO C/C Cz\$ 159.947.862,54
CORREÇÃO MONETÁRIA ATIVA Cz\$ 199.716.520,13

MENOS: Variação Monetária Ativa
oferecida à tributação Cz\$ 86.408.497,00
VALOR TRIBUTAVEL Cz\$ 113.308.023,13

Antes de prosseguir na análise das razões apresentadas pela impugnante e do fundamento da decisão de 1º grau, convém proceder a uma análise deste procedimento adotado pela fiscalização.

Convertendo, cada empréstimo e as devoluções em quantidade de OTN e calculando a diferença entre o total de empréstimos com o total de devoluções, a fiscalização obteve, em verdade, o montante do empréstimo líquido, em quantidade de OTN.

Este empréstimo líquido, em quantidade de OTN, multiplicado pelo valor da OTN no dia 31.12.87, não representa a correção monetária dos empréstimos "pro rata tempore" dos empréstimos, ao longo do período-base de 1987.

O Parecer Normativo CST nº 10, de 13 de setembro de 1985, ao interpretar o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, esclareceu:

"4.3 - Em verdade, o que a lei pretendeu foi assegurar o reconhecimento de uma remuneração mínima aos valores mutuados durante o período em que estivessem colocados à disposição de terceiros, mesmo em se tratando de empresas ligadas, como forma de recompensar, na socie-

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10480.008351/91-41

Acórdão nº 101-87.108

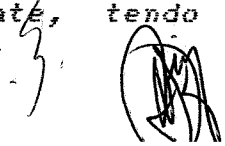
dade mutuante, o não reconhecimento do resultado que poderia ser gerado se a aplicação dos recursos correspondentes fosse efetuado pela própria titular dos capitais mutuados.

4.4 - Diante do exposto, é de se entender que a única interpretação ajustada ao espírito da lei e que atende a seus objetivos econômicos é aquela em que se deve considerar os valores mutuados, diariamente. Quanto à forma de cálculo, poder-se-ia recorrer ao método hamburguês, considerando como taxa a variação mensal da ORTN, ou qualquer outro procedimento de matemática financeira que assegure a apuração diária dessa variação sobre os valores mutuados. Também poderia ser utilizado, por analogia, o valor diário da ORTN, a ser determinado de acordo com as regras do parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei nº 2.072, de 20 de dezembro de 1983, cujo coeficiente seria aplicável dia a dia sobre os valores correspondentes."

Após a decisão de 1º grau, o procedimento de cálculo permaneceu idêntico, porquanto, foram excluídos apenas os valores relativos a variação monetária contabilizada e, ainda, alterou o valor do saldo devedor no Conta Corrente de Cz\$ 159.947.862,54 para Cz\$ 82.861.147,64, ou seja, a fiscalização apurou apenas o saldo credor do empréstimo.

Ora, o próprio Parecer Normativo CST nº 10/85, parcialmente transcrita acima, determina que o valor a ser apropriado como receita é a correção monetária do empréstimo e orienta a forma de cálculo pelo método hamburguês ou, por analogia, pelo valor diário da ORTN, a ser determinado de acordo com as regras do parágrafo único do artigo 5º, do Decreto-lei nº 2.072/83 que dispõe:

"Art. 5º - Para fins deste Decreto-lei, a correção monetária das obrigações ou títulos de crédito será calculada a partir da data de sua emissão até a data de sua negociação ou resgate, tendo por base o valor diário da ORTN."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10480.008351/91-41

Acórdão nº 101-87.108

Parágrafo único - O valor diário da ORTN, por ocasião da emissão, negociação ou resgate, será determinado mediante o seguinte procedimento.

a) do valor da ORTN no mês em que se situar o dia da emissão, negociação ou resgate, será subtraído o valor da ORTN fixado para o mês que lhe for imediatamente anterior;

b) a diferença será dividida pelo número de dias do mês da emissão, negociação ou resgate,

c) o quociente será multiplicado pelo número e dias transcorridos no mês até o dia em que o valor da ORTN estiver sendo determinado;

d) o produto será adicionado ao valor da ORTN fixado para o mês anterior e o resultado será o valor da ORTN do dia."

Assim, no Auto de Infração e nem na decisão de 1º grau, não foi calculado o valor da correção monetária a que se refere o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 e portanto, impõe a conclusão de que entre o cálculo do valor do empréstimo, apenas, e a capitulação legal imposta, não guarda qualquer relação ou conexão, motivo porque a exigência não pode prosperar.

No procedimento adotado pela fiscalização, não levado em conta o fator "tempo" do empréstimo nem o saldo correspondente a cada período, e, este fator é de primordial importância porquanto, em diversas oportunidades, a recorrente esteve com o saldo negativo, ou seja, estava devendo em vez que situação de credor que lhe acarretaria receita de correção monetária.

O levantamento fiscal teria sentido e sucesso se, desde o dia 1º de janeiro até o dia 31 de dezembro do período-base, se configurada a linealidade no mútuo, ou seja, a diferença entre o crédito e o débito, relativamente, a coligada mantivesse estável, com saldo a favor da recorrente no montante de 606.094,75 OTN, durante o período considerado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº 10480.008351/91-41

Acórdão nº 101-87.108

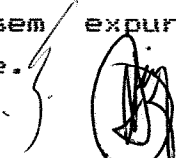
A jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes é pacífica no sentido de que o fator tempo é importante no cálculo da correção monetária de mútuo de coligada, conforme Acórdão nº 103-9.336/89, com a seguinte ementa:

"EMPRÉSTIMO ENTRE EMPRESAS - As ORTN ou OTN, ou qualquer outro parâmetro oficial que vier a sucedê-los, na ausência de referência expressa pela norma legal do art. 21 do Decreto nº 2.065/83, frente a prazos não inteiros, deverão ser tomados em relação a estes, pelo critério 'pro rata', tomando-se o seu valor na data dos empréstimos e suas respectivas quitações. O saldo devedor do empréstimo a ser considerado para o exercício seguinte é o valor do saldo devedor do empréstimo, originariamente considerado, na moeda correspondente, livre de qualquer correção monetária."

Assim, independentemente, da análise das razões expostas pela recorrente, entendo que o lançamento não obedeceu os critérios recomendados pela Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo CST nº 10/85 e, portanto, não pode prevalecer.

Embora não seja a obrigação do julgador, conferir os cálculos elaborados pelo fisco, por amor a verdade e na perseguição da Justiça, com a utilização do utilitário PLANILHA DE CÁLCULO, foi refeita movimentação de empréstimos e devoluções, em quantidade de OTN e foi confirmado que a média de saldo de empréstimo no período considerado de 12 meses foi de 155.235,20 OTN que, multiplicado pela diferença de valor de OTN, entre 31.12.87 e 19.01.87 (Cz\$ 593,4128 - Cz\$ 125,3525) Cz\$ 468,0603, obteve um montante de Cz\$ 72.659.434,28.

Tratando-se de cálculo pela média, este valor encontrado de Cz\$ 72.659.434,28 está próximo do valor apropriado pelo contribuinte de Cz\$ 86.408.497,00. Este cálculo pela média é confiável porquanto, foram computados todos os valores considerados pela fiscalização, no demonstrativo de fls. 08/13, sem expurgo das variações monetárias já computadas pela recorrente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10480.008351/91-41

Acórdão nº 101-87.108

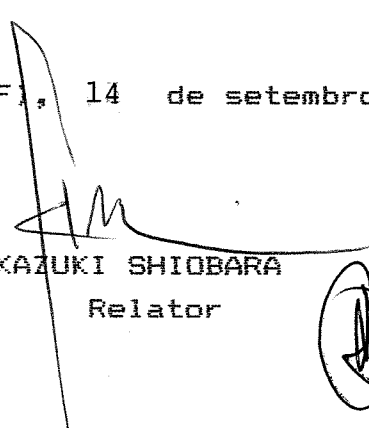
Quanto ao segundo tópico do recurso voluntário e relacionadas com as compras no valor de Cz\$ 2.150.189,24 contabilizada em duplicidade, a própria fiscalização, por ocasião da diligência, anexou às fls. 206/207, a cópia da Ficha Razão - PAPEL LIXAS onde demonstra que estas compras contabilizadas em duplicidade em dezembro de 1987 foram estornadas em abril de 1988 e, portanto, se houve infração, seria a de postergação no pagamento do imposto.

Tendo em vista que no Auto de Infração, a irregularidade apontada pelo autuante seria de superavaliação nos estoques face aos valores informados no Livro Registro de Inventário maiores que os valores constantes das Fichas de Controle de Estoque, não vejo como alterar critério de lançamento nesta fase processual, a não ser com novo lançamento e abertura de prazo para impugnação.

Com estas considerações, ficam prejudicadas as preliminares arguidas vez que todas estão relacionados apenas com os acessórios e adicionais ao imposto sobre a renda, propriamente dito.

De todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário interposto.

Brasília(DF), 14 de setembro de 1994


KAZUKI SHIOBARA
Relator

