

MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

PROCESSO Nº 10768/025.991/88-21

Sessão de 06 de dezembro de 19 91

ACORDÃO Nº CSRF/01-01.256

Recurso nº: RP/105-0.166

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Recorrida: QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: CAFÉS FINOS LOJAS FRANCAS LTDA.

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA NE-
GÓCIOS DE MÚTUO - Art. 21 - Decreto
Lei nº 2.065/83 - ORTN DIÁRIA.

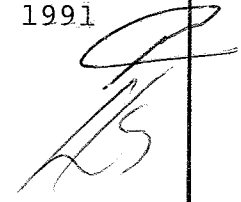
No reconhecimento da correção monetária nos negócios de mútuo contratados entre coligadas, interligadas, controladoras e controladas, devem ser considerados os valores mutuados diariamente, podendo ser adotado dentre outros métodos de apuração o valor da ORTN diária, conforme as regras do art. 5º, § Único, do Decreto-lei nº 2.072/83.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. (vencidos os Cons. José Eduardo Rangel de Alckmin (Relator), Waldevan Alves de Oliveira, Luiz Alberto Cava Maceira, Carlos Walberto Chaves Rosas, Aquiles Rodrigues de Oliveira e Sebastião Rodrigues Cabral, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Cons. Márcio Machado Caldeira.

Sala das Sessões (DF), em 06 de dezembro de 1991

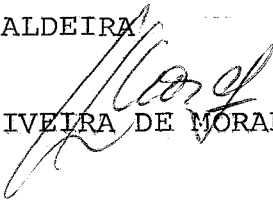

MARIAM SEIF

- PRESIDENTE 

V. V


MARCIO MACHADO CALDEIRA

- RELATOR DESIGNA-
DO


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES-

PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros:
JUAREZ DE MORAIS, MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS e BENEDICTO ONOFRE EVANGE-
LISTA.





SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10768/025.991/88-21

RECURSO Nº: RP/105-0.166

ACORDÃO Nº: CSRF/01-01.256

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: CAFÉS FINOS LOJAS FRANCAS LTDA

R E L A T Ó R I O

Recorre a Fazenda Nacional contra o Acórdão número 105-3.753, que, por maioria de votos, deu provimento ao apelo da contribuinte, conforme entendimento sintetizado na seguinte ementa:

"VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA - Contrato de Mútuo entre Coligadas - D.L. 2065/83, art. 21 - O procedimento preconizado pelo artigo 21 do Decreto-lei nº 2065/83 só se aplica aos casos em que inexistam contratos de mútuo estipulando condições de correção monetária pelo menos idêntica à nele prevista."

Esclarece a recorrente que trata-se de matéria referente à apropriação de correção monetária apropriada em virtude de mútuo contratado por pessoas jurídicas interligadas, havendo divergência quanto a forma de calcular o valor a ser apropriado.

Neste ponto, esclarece que o sujeito passivo celebrou contrato de mútuo com empresas coligadas, estipulando encargo de correção monetária a favor da mutuante em desacordo com a sistemática legal de apropriação das referidas despesas, conforme cláusula a seguir descrita:

Acórdão nº-CSRF/01-01.256

"3) O saldo devedor da conta corrente vencerá em favor da contratante credora correção monetária pelas ORTN's, encargo que será calculado e pago na data de liquidação do saldo final do empréstimo.

4) O prazo deste contrato é de 24 (vinte e quatro) meses, vencendo-se em (...)"

Salienta a suplicante que as normas reguladoras da matéria (art. 21 do DL. 2.065/83 e art. 254 do RIR/80) determinam a apropriação da correção monetária, no cálculo da apuração do lucro operacional (que integra o lucro tributável ou o lucro real) se faça segundo a variação realmente verificada no período em que os valores mutuados realmente permaneceram em poder da mutuária. Em outras palavras, sintetiza a recorrente, a correção deve corresponder ao valor exato da remuneração do capital mutuado correspondente ao efetivo prazo em que este permaneceu à disposição da mutuária, com observância do regime de competência.

Observa, ainda, que de acordo com o contrato, o cálculo e pagamento da correção monetária se forma ao final do empréstimo, cujo prazo era de 24 meses, pelo saldo final apurado naquela data. Como se tratava de contrato de mútuo com reciprocidade, lança do em contas correntes, se ao final do prazo as empresas decidissem "zerar" o saldo, nenhuma receita haveria a apropriar, contrariando a sistemática legal.

Neste ponto, acentua que afastada a forma de determinação estabelecida no contrato, prevaleceu, para fins fiscais, a apuração segundo a variação das ORTN's, pelo regime legal de competência, o que a própria autuada reconheceu.

Não obstante, informa a recorrente, a autuação foi procedida com base na variação diária da OTN, em detrimento da apuração da contribuinte, que lovou-se na variação mensal, baseando-se a autoridade lançadora nos termos do PN/CST nº 10/85.

Acórdão nº-CSRF/01-01.256

Neste tema o ponto nevrálgico da controvérsia, pois o cálculo pela ORTN diária, como preconizado pelo aludido Parecer, é que encontra repulsa por parte do sujeito passivo.

Faz, então, a requerente análise da orientação estabelecida no ato administrativo mencionado, concluindo tratar-se de mera interpretação da lei, sem que tenha havido criação de nova obrigação, pois a obrigatoriedade da apropriação da variação já existia, com a finalidade de evitar manobras de empresas com interesses comuns, no sentido de reduzir as cargas tributárias. O PN/CST 10/85 apenas teve como escopo atingir os objetivos estabelecidos na lei, não havendo razão para se cogitar do art. 103, I, do CTN.

Refuta a suplicante o argumento de que a correção diária da ORTN, criada pelo Decreto-lei nº 2.072/83, art. 5º, se restrinja aos casos que especifica ou que no caso o PN em comento tenha pretendido criar tributo por analogia, uma vez que a obrigação foi estabelecida pelo art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, sendo que apenas a forma de cálculo foi orientada pelo dispositivo inicialmente citado, não sendo procedente a restrição de sua aplicação, como sustenta a decisão recorrida.

Afirmando a legalidade do PN/CST 10/85, pede a recorrente o provimento do presente, com o restabelecimento do crédito tributário pertinente.

Admitido o recurso, o sujeito passivo manifestou-se em contra-razão de fls. 81/86, reportando-se aos termos do voto condutor do aresto recorrido, dando destaque ao fato de que o Decreto-lei nº 2.072/83 abrangeu tão somente rendimentos distribuídos por sociedades de investimentos e fundos de condomínio, rendimentos de quotas ou quinhões de capital e a caução dos custos de imóveis mantidos em estoques, sendo custo que o art. 5º de tal diploma estabeleceu que a atualização ali prevista somente teria aplicação às hipóteses nele previstas. Daí a inaplicabilidade do mesmo a contratos de mútuos entre interligadas.



Acórdão nº-CSRF/01-01.256

Invoca, ainda, outra passagem do voto vencedor, que diz que o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 é claro ao estabelecer que o tratamento por ele presente somente em aplicação ao caso de contratos de mútuos que não prevejam a correção monetária, além do que, a atualização nele prevista se dá com base na ORTN mensal, e não na diária, que à época sequer era conhecida.

Aduz que em momento algum se questionou sobre a efetiva contabilização mensal da correção referente aos contratos de mútuos questionados. E termina por pedir o improvimento do apelo.

É o relatório.



Acórdão nº-CSRF/01-01.256

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator:

O recurso é tempestivo e atendendo aos demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Em que pese os fundamentos do voto do ilustre Conselheiro Dr. José Eduardo Rangel de Alkmim, não podem os mesmos prevalecerem pois traduzem em prejuízo ora para o fisco, ora para o contribuinte.

Este entendimento é o constante da orientação exarada no Parecer Normativo CST nº 10/85 e analisado no voto vencido da ilustre Conselheira Dra. Mariam Seif, atual Presidente deste Conselho e, em cujos fundamentos, a seguir transcritos, peço vênica para fundamentar este voto.

"Como se depreende dos autos, cinge-se a controvérsia em torno do valor a ser reconhecido pela recorrente, para efeito de determinar o lucro real, do valor da correção monetária calculada segundo a variação do valor da OTN, nos negócios de mútuo que realizou com suas interligadas.

A presente exigência decorreu do reconhecimento a menor pela mutuante do respectivo valor, cuja diferença foi apurada pelo autor do feito mediante o confronto entre o valor da correção monetária contabilizado como receita da empresa e o valor da correção monetária obtido pela variação diária da OTN.

A contribuinte insurge-se contra os cálculos levados a efeito pelo autuante, o qual, pautando-se na orientação exarada no Parecer Normativo CST nº 10/85, quantificou o valor a ser reconhecido procedendo a soma algébrica dos débitos e créditos lançados nas contas correntes mantidas entre a recorrente e suas interligadas. Com vistas à obtenção do valor exato da remuneração do capital mutuado correspondente ao efetivo prazo em que este permaneceu à disposição da mutuária, o Auditor-Fiscal autuante converteu os valores movimentados, dia a dia, pela OTN diária.



Tal procedimento foi considerado pela contribuinte como ilegal, pois, segundo alega, além de contrariar a forma de cálculo da correção monetária das demonstrações financeiras, esse tipo de negócio (mútuo) não se enquadra nas hipóteses previstas no artigo 5º do Decreto-lei nº 2.072/83, instituidor da OTN diária.

Diz ainda que não se pode cobrar imposto por analogia, nos termos sugeridos pelo PN CST nº 10/85 e que, mesmo que legítima e legal fosse a pretensão do ato normativo, não seria aplicável ao período-base da apuração, uma vez que os atos normativos que inovam a interpretação fiscal só entram em vigor na data de sua publicação, a qual só ocorreu no exercício seguinte.

Entendo que são totalmente infundadas as alegações da contribuinte, pelas razões a seguir elencadas.

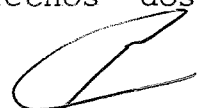
A exigência tributária não se deu pelo emprego da analogia, pois a hipótese de incidência encontra-se expressamente definida no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, que dispõe:

"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."

Infere-se do dispositivo supratranscrito que a referência feita à variação do valor da OTN não está vinculada à sua apuração mensal ou diária. Demonstra, isto sim, que a pretensão da norma foi o reconhecimento pela mutuante, pelo menos, do valor correspondente à variação da OTN ocorrida no período efetivo em que os recursos permaneceram à disposição da mutuária.

É óbvio que quando as cláusulas contratuais prevêm em valor certo por período completo de ano ou mês, não ocorrerá qualquer diferença pela aplicação da OTN mensal ou diária. Entretanto, o mesmo não ocorre quando o contrato não estabelece com precisão essas duas variáveis.

No presente caso, não obstante a existência de contrato formal firmado entre as partes, com previsão, inclusive, de correção monetária pelas ORTN's em favor de contratante credora, a sistemática adotada não observou, fielmente, os preceitos legais, uma vez que objetivou, tão-somente atender às conveniências das partes, conforme textualmente consignado nos trechos dos contratos a seguir reproduzidos:



"Considerando que eventualmente ocorre a circunstância de que uma das PARTES apresenta disponibilidade de recursos financeiros e a outra pode, tem porariamente, estar em dificuldades quanto a existência de capital de giro;

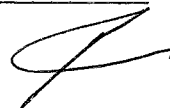
Considerando que, sendo interligadas, lhes é conveniente que uma conceda empréstimo à outra, de modo que, alternadamente ambas poderão ser mutuante e mutuária, conforme as circunstâncias de momento;

.....
Considerando, finalmente, os demais interesses re recíprocos, resolvem celebrar "Contrato de Promessa de Mútuo", que se regerá pelas seguintes cláusulas e condições:

- 1) A PRIMEIRA CONTRATANTE e a SEGUNDA CONTRATANTE comprometem-se a colocar à disposição, sob uma solicitação prévia de 48 (quarenta e oito) horas, disponibilidade financeira, se houver, até o limite de em moeda corrente, para atender à solicitação de qualquer das PARTES.
- 2) As importâncias entregues, nos termos deste contrato, serão lançadas pela MUTUÁRIA em conta corrente de seus livros, a crédito da MUTUANTE.
- 3) O Saldo devedor da conta corrente vencerá em favor da contratante credora correção monetária pelas ORTNs, encargo que será calculado e pago na data da liquidação do saldo final do empréstimo.
- 4) O prazo deste contrato é de 24 (vinte e quatro) meses, vencendo-se, portanto em ..." (grifos nossos).

A simples leitura das cláusulas e condições supra transcritas demonstram que, a prevalecer a quantificação da correção monetária nos termos contratados, ou seja na data da liquidação do saldo final do empréstimo, o mandamento legal seria tornado inócuo com simples procedimento de anulação de eventuais saldos dos empréstimos nas vésperas de completar-se o período estipulado, conforme bem salientou o Parecer Normativo 10/85, em seu subitem 4.2, verbis:

"4.2 - Entretanto, a aplicação do mandamento legal torna-se mais difícil quando o prazo do mútuo não corresponder a meses completos. Seria o caso, por exemplo, de determinada empresa que emprestasse certo capital a uma empresa ligada nos últimos dias do mês, capital esse pago, em liquidação do mútuo, nos primeiros dias do mês seguinte: a aplicação rígida do preceito legal conduziria a flagrante injustiça contra a mutuante, obrigando-a a reconhecer a correção monetária correspondente a um mês inteiro.



Por outro lado, também não estaria de conformidade com os propósitos legais que, para efeito de reconhecimento da variação mínima fosse considerada a movimentação de recursos mutuados durante o período completo de um mês, visto que, por motivos óbvios, o mandamento legal seria tornado inócuo com simples procedimentos de anulação de eventuais saldos dos empréstimos nas vésperas de completar-se esse período."

Como se vê, a orientação exarada no ato normativo, objetivou, precipuamente, um critério justo de apuração do valor a ser reconhecido, cuidando não só de não onerar injustamente a mutuante na hipótese que menciona, como também, impedir o não reconhecimento da remuneração mínima prevista em lei, através de artifícios tendentes a anular os saldos dos empréstimos antes da ocorrência da variação mensal da OTN.

Assim, citado ato, partindo do objetivo básico do dispositivo legal em questão, que é de inteiro conhecimento da recorrente, concluiu que a "única interpretação ajustada ao espírito da lei e que atende aos objetivos econômicos é aquela em que se deve considerar os valores mutuados diariamente", sugerindo, dentre outros métodos de apuração, por analogia, o valor diário da ORTN a ser determinado de acordo com as regras do artigo 5º, parágrafo único, do Decreto-lei nº 2.072/83.

Tal sistemática alcança, inclusive, os negócios amparados por contrato escrito, situação em que admitir-se-á seu reconhecimento na escrituração de cada contratante, ou seja, o valor correspondente aos encargos estabelecidos constituirá receita da mutuante e despesa da mutuária, observados os limites usuais ou normais no mercado financeiro, conforme esclarece o item 5 do Parecer Normativo em causa.

Observa, entretanto, o seu subitem 5.1, que se a movimentação do empréstimo contratado se efetua em contas correntes, a quantificação do valor a ser efetuada pela soma algébrica, compensando-se, unilateralmente, posições negativas e positivas, dia a dia, em todo o período contratado".

Os contratos e demais elementos apensos aos autos, demonstram que os mútuos objeto do litígio enquadram-se literalmente na hipótese esclarecida nos itens 5 e 5.1 da norma complementar, daí o autor do feito ter acatado a orientação normativa, procedendo à soma algébrica dos diversos valores lançados a débito e crédito das respectivas contas, de forma a compesar as posições negativas e positivas, dia a dia, em todo o período contratado.

Logicamente, com vistas a obter a exata variação do valor da OTN, seja dos valores debitados seja dos creditados, tal operação exigiu a conversão dos lançamentos para o padrão eleito como medida de valor, que nos termos da lei é a OTN. E, assim procedeu o autuante, conforme espelhado nas cópias das fichas contábeis anexas às fls. 08/17.

Portanto, o procedimento fiscal não merece qualquer censura ou reparo, vez que observou criteriosamente o comando legal, atendendo ao seu objetivo e, principalmente, aos princípios lógicos e de justiça fiscal que nortearam a tributação prevista no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

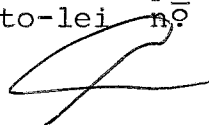
Também não procede o argumento da recorrente de que o Parecer Normativo CST nº 10/85 inovou a interpretação fiscal do referido dispositivo, pois, conforme restou cabalmente demonstrado, aludido ato simplesmente esclareceu a sua aplicação, elucidando seu objetivo, os negócios por ele alcançados, sugerindo, finalmente, métodos de cálculo para obtenção do valor exato da remuneração a ser reconhecida. Limitou-se, portanto, a sua função interpretativa, de forma que seus efeitos retroagem ao tempo da lei interpretada.

Assim, carece de amparo legal a pretensão da empresa de fazer valer seus efeitos somente a partir da sua edição.

É de igual forma desprovida de respaldo legal, a tentativa da recorrente de estender ao dispositivo em questão a sistemática de correção monetária do balanço estabelecida na lei comercial para as demonstrações financeiras.

Ora, a norma contida no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 é de natureza essencialmente fiscal, tanto que os ajustes decorrentes de sua aplicação são efetuados no Livro de Apuração do Lucro Real. Sendo assim, não há qualquer ilegalidade ou incompatibilidade no fato de sua aplicação não observar a sistemática de correção monetária aplicável às demonstrações financeiras de que trata o artigo 347 e seguintes do RIR/80, eis que esta última, conforme já ressaltado, tem sua origem na legislação comercial - Lei nº 6.404/76.

Finalmente, vale observar que a exigência teve como fundamento legal básico o artigo 254 do RIR/80 e alterações introduzidas pelo artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83. A aplicação do artigo 5º do Decreto-lei nº 2.072/83 se deu apenas de forma subsidiária, para os efeitos da metodologia de cálculo utilizada. Nestas circunstâncias não merece acolhida a alegação da recorrente de que a operação em causa não se enquadra nas hipóteses previstas no citado artigo 5º do Decreto-lei nº 2.072/83."



À vista do exposto, voto no sentido de dar provimento
ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões-DF, em 06 de dezembro de 1991.


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA - RELATOR DESIGNADO



V O T O V E N C I D O

Conselheiro JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, relator:

O recurso foi interposto dentro do prazo legal e na forma estabelecida pela lei, contra decisão não unânime, com o que dele tomo conhecimento.

Funda-se o recurso no argumento de que a contribuinte deveria ter apropriada a correção monetária do mútuo feito a empresa interligada - apropriação esta a que estava obrigada nos termos do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 - pela variação diária da ORTN, que foi estabelecida no art. 5º do Decreto-lei nº 2.072/83.

Importante salientar que, no caso, as empresas interligadas concediam-se mútuos entre si, controlando os saldos através de conta corrente. Como os valores mutuados eram quitados antes de variar a ORTN, nesses casos não se computava qualquer correção. Daí o procedimento fiscal, pretendendo o cálculo com base na oscilação diária da ORTN.

O voto vencido, proferido pela eminente Conselheira MARIAM SEIF, a par de rejeitar a alegação de que se estaria cobrando tributo por analogia, com o argumento de que a exigência in casu seria decorrente do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, que não se refere à variação mensal ou diária da ORTN, mas que revela o intuito de que o mutuante, pelo menos, reconheça o valor correspondente à variação da ORTN ocorrida no período efetivo em que os recursos permaneceram à disposição da mutuária.

Cita, a propósito, trecho do PN/10/85, em que se anota:



Acórdão nº-CSRF/01-01.256

"4.2. - Entretanto, a aplicação do mandamento legal torna-se mais difícil quando o prazo do mútuo não corresponder a meses completos. Seria o caso, por exemplo, de determinada empresa que emprestasse certo capital a uma empresa ligada nos últimos dias do mês, capital esse pago, em liquidação do mútuo, nos primeiros dias do mês seguinte: a aplicação rígida do preceito legal conduziria a flagrante injustiça contra a a mutuante, , obrigando-a a reconhecer a correção monetária correspondente a um mês inteiro.

Por outro lado, também não estaria de conformidade com os propósitos legais que, para efeito de reconhecimento da variação mínima fosse considerada a movimentação de recursos mutuados durante o período completo de um mês, visto que, por motivos óbvios o mandamento legal seria tornado inócuo com simples procedimentos de anulação de eventuais saldos dos empréstimos nas vésperas de completar-se esse período."

Isto posto, o r. voto vencido destaca que partindo do objetivo do dispositivo legal em questão, a única interpretação ajustada ao espírito da lei e que atende aos objetivos econômicos é aquela em que deve considerar os valores mutuados diariamente. *f*

Brasília - (DF), em 06 de dezembro de 1991.

JOSE EDUARDO BANGEL DE ALCKMIN
JOSE EDUARDO BANGEL DE ALCKMIN - RELATOR VENCIDO

