



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/
.....

Sessão de 18 junho de 1990

ACÓRDÃO Nº 101-80-165

Recurso nº - 92.720 - IRPJ - EXS: DE 1984 a 1986

Recorrente - COMPANHIA ESTANÍFERA DO BRASIL

Recorrida - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL NO RIO DE JANEIRO - (RJ).

IRPJ - Lucro da exploração. As adições ao lucro líquido do exercício para determinação do lucro real não afetam a composição do lucro da exploração, senão quando tal ajuste seja expressamente previsto na legislação tributária.

- Não constitui negócio de mútuo a efetivação de despesa, por mera liberalidade, em benefício de empresa interligada, quando não seja evidenciada a obrigação de restituir.

- A conta corrente contábil relativa a operações entre controladora e controlada não é, em si mesma, bastante para caracterizar "negócio de mútuo". Há que se investigar a natureza jurídica de cada operação.

- Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMPANHIA ESTANÍFERA DO BRASIL:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento, em parte, ao recurso, para excluir da tributação as importâncias de Cr\$ 326.573.752,00 e Cr\$ 4.043.102.397,00 (em moeda da época), nos exercícios de 1984 e 1985, respectivamente, bem como para se ajustarem os prejuízos eventualmente compensáveis, no exercício de 1986, nos

termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 18 de junho de 1990

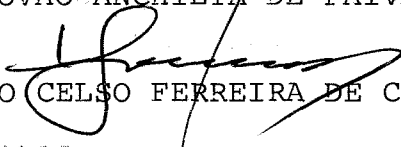

URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE


CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA

- RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:


AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

21 JUN 1990

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, CELSO ALVES FEITOSA, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, RAUL PIMENTEL e JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN. Ausente por motivo justificado o Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10.768/030.127/87-23

RECURSO Nº: 92.720

ACÓRDÃO Nº: 101-80.165

RECORRENTE: COMPANHIA ESTANÍFERA DO BRASIL (CESBRA)

R E L A T Ó R I O

Em ação fiscal, que alcançou os exercícios de 1984, 1985 e 1986 (anos-base de 1983 a 1985), foi lavrado o Auto de Infração de fls. 4 contra COMPANHIA ESTANÍFERA DO BRASIL (CESBRA), empresa integrante do grupo BP - British Petroleum - BRASCAN - Assossiadadas e de cujo capital participam: 1) Cia. de Mineração Jacundã, com 73% e 2) com 27%, BRASCAN RECURSOS NATURAIS e, a partir de 28 de dezembro de 1984, Companhia de Mineração Santana, esta também do grupo BRASCAN (Termo de fls. 8 e Organograma de fls. 48).

Pelo auto de infração e termos anexos, depreende-se que foram detectadas as seguintes irregularidades:

1 - Com fulcro nos artigos 191 e 387, I do RIR/80, foram glosadas e adicionadas, para determinação do lucro real, as despesas operacionais de pesquisas, nos valores de:

- Exercício de 1984, base 1983: Cr\$ 960.863.237,00
- Exercício de 1985, base 1984: Cr\$ 3.369.417.033,00

7

CMA

Conforme salienta o Termo de Verificação nº 2 (fls. 7/12), a glosa se justifica em razão de:

- a) a autuada não ser empresa de mineração
- b) a despesa não ser necessária à sua atividade
- c) a pesquisa ter sido efetuada em áreas de empresas' de mineração da Brascan, por duas outras empresas do mesmo grupo (SE TA e BP - Mineração Ltda.)
- d) a autuada não ter sido remunerada pelos serviços e a documentação não identificar o serviço, nem seu prestador
- e) a autuada não ter atendido a termos que lhe pediam os contratos originadores das despesas
- f) correspondência citada às fls. 10

2 - Ainda com fulcro nos artigos 191 e 387, I, do RIR/80, o auto glosa os valores de serviços prestados em outras empresas, sem remuneração:

- Exercício de 1984, base 1983: Cr\$ 61.779.681,00
- Exercício de 1985, base 1984: Cr\$ 597.803.841,00

As razões da glosa estão alinhadas no Termo de Verificação nº 3 de fls. 13.

3 - Já com base no art. 21 do Dec.-lei 2.065/83 e 387, I do RIR/80, o auto tributa "diferença de correção monetária em contas de mútuo". Tais diferenças, descritas no termo de Verificação nº 4. assim, se quantificam:

3.1 - Diferença de correção sobre os valores emprega-

7

ant

dos pela autuada, graciosamente, em áreas da Brascan e que foram objeto da glosa retrotranscrita sob o nº 1:

- Exerc. 1984, base 1983: Cr\$ 326.573.752,00
- Exerc. 1985, base 1984: Cr\$ 2.099.903.074,00

3.2 - Diferença de correção monetária sobre valores colocados diariamente a disposição de JACUNDÁ, sócia majoritária da autuada, em relação aos valores por esta (autuada) mensalmente levados nos resultados dos seus saldos do razão (fls. 22/24):

Ex. 1985, base 1984: Cr\$ 1.943.199.323,00

4. Em decorrência destes fatos, foram refeitas as compensações de prejuízos de 1979 a 1986 (fls. 21), do que resultou a glosa do prejuízo compensado na Declaração do exercício de 1986, base 1985, no valor de Cr\$ 9.803.393.250.

Os novos lucros reais dos exercícios de 1984, base 1983, 1985, base 1984 e 1986, base 1985, estão demonstrados às fls. 25/27. O primeiro deles é nulo, por força de compensação de prejuízos anteriores (1981 e 1983). Dos demais, resulta o crédito tributário constituído no auto (fls. 4) e demonstrado de fls. 5/6 (Exercícios de 1985 e 1986).

O auto foi cientificado à parte em 28.8.87 (sexta-feira) e impugnado em 28 de setembro seguinte (segunda-feira) (fls. 503). Em seu arrazoado a impugnante concorda com as glosas fundadas no artigo 191 do RIR/80, mas contesta:

1) a tributação da correção monetária das despesas de pesquisas minerais em áreas de Brascan Recursos Naturais S/A e

2) a utilização, no auto, dos valores diários da OTN



Acórdão nº 101-80.165

para corrigir monetariamente os créditos da impugnante com a Companhia de Mineração Jacundã.

Quanto à correção monetária das despesas de pesquisas minerais, salienta que houve "dois pesos e duas medidas" pela fiscalização, quando esta considerou, para fim de glosa, o dispêndio como despesa não operacional e, para fim de correção, como mútuo. Ora, diz, um mesmo fato não pode ser ao mesmo tempo despesa não operacional e mútuo.

Quanto à correção monetária das contas de mútuo com Jacundã, diz não haver base legal para a correção com base na OTN diária, como quer a fiscalização com fundamento no Parecer Normativo 'CST 10/85. E pondera: o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 fala em "variação do valor da OTN" e este é mensal, não diário como leciona o Parecer Normativo nº 10. O parecer é ilegal porque usa de analogia' para invocar a correção diária prevista para o mercado financeiro no art. 5º do Decreto-lei nº 2.072/83. Essa analogia, que aumenta o tributo, é vedada pelo art. 108 do CTN, diz. E ademais, ainda que seja válida a interpretação do Parecer, ela só vigorará a partir de 1986, ano seguinte ao de sua publicação.

Finalmente, a impugnante argumenta que a glosa pela fiscalização, de despesas não operacionais, obriga que as mesmas sejam adicionadas ao lucro líquido contábil para determinação do lucro da exploração, com o que ficam alterados os cálculos do auto (exportação incentivada), permanecendo um prejuízo compensável em exercícios futuros.

Pede a improcedência do auto ou a retificação do valor de seus prejuízos fiscais. (Anexa demonstrativos).

Informação fiscal às fls. 770. Quer a autuante que a cobrança seja integralmente mantida, argumentando, em síntese:

7.

CW

1) que em momento algum efetuou glosa de despesa pelo fato de esta ser não operacional;

2) a glosa foi efetuada pelo fato de a despesa não preencher os requisitos de dedutibilidade previstos no art. 191 do RIR;

3) que a glosa das despesas não autoriza a elaboração de novos cálculos do lucro da exploração (PN 13/80)

4) que, além disso, esse dispêndios caracterizam mútuo porque como tal são considerados quaisquer valores colocados à disposição da empresa jurídica ligada e a autuada operava como "caixa" ou "fonte de recursos" do grupo;

5) que, quanto à correção do mútuo dos valores alocados pela autuada na ligada Jacundã, deve ater-se à OTN diária, como quer o PN 10/85, uma vez que a disposição do art. 21 fica inócua se se usar a OTN mensal. Isto porque, ao longo do mês a mutuante emprestava recursos, para se tornar mutuária no último dia do mês.

A decisão de fls. 786 mantém integralmente o feito, por considerar, em síntese, que:

1) que não cabe retificação do lucro da exploração uma vez que isto implicaria retificação da declaração depois de iniciado procedimento de ofício, o que é vedado por lei;

2) que as despesas contabilizadas como operacionais não são necessárias e, além disso, feitas em benefício de terceiros, tais despesas configuram empréstimos;

3) que como empréstimos, os dispêndios sujeitam-se à correção monetária do art. 21 do DL 2.065/83;



Acórdão nº 101-80.165

4) que a correção dos mútuos feitos a Jacundã deve fundar-se na OTN diária como prescreve o PN 10/85, que, como ato declaratório, seus efeitos retroagem à lei comentada; O parecer apenas explicita o conteúdo legal;

5) que o prejuízo de Cr\$ 9.803.393.250 foi, por tudo isso, indevidamente compensado na declaração do exercício de 1986, base 1985.

A decisão foi intimada em 21.4.88 (fls. 793) e recorrida em 9.5.88 (fls. 794).

À semelhança da impugnação, a recorrente, de início, revela sua conformidade com as glosas das despesas operacionais fundadas no art. 191 do RIR/80 para, em seguida, contestar a exigência lastreada no art. 21 do DL 2.065/83 e finalmente aduzir que não sobrevive qualquer débito fiscal seu, em virtude de, como empresa exportadora, gozar de isenção do imposto sobre o lucro da exploração. Para tanto, argumenta, em síntese:

I - Quanto à correção monetária das despesas autuadas como mútuo, diz:

a) que a transferência de valores relativos aos custos da pesquisa poderia se dar por 1) realização de capital; 2) empréstimo ou 3) mera liberalidade, e é a própria fiscalização que, no caso, reconhece que a transferência se deu por mera liberalidade;

b) que, diante disso, a recorrente apenas deixará de deduzir tais despesas, não se justificando o tratamento de mútuo conferido pelos agentes do fisco;

c) que, em verdade, o art. 21 do DL nº 2.065/83 aplica-se exclusivamente a negócios de mútuo, entre os quais não se compreende, nos termos da lei civil e dos artigos 109 e 110 do CTN, a

7.

est

posição decorrente do pagamento de despesas de terceiros; nesta hipótese, sustenta que não há transferência de coisa mutuada nem o dever de restituí-la. Neste ponto, a recorrente louva-se em ensinamentos da doutrina e em jurisprudência de casos análogos para concluir que a exigência deste tópico é indevida.

II - Quanto à correção monetária dos créditos da recorrente contra a acionista controladora Jacundã; a recorrente argumenta:

a) que a irregularidade estaria no cálculo da correção, que seria com base na OTN diária segundo a exigência do fisco consagrada no PN 10/85;

b) que este parecer carece de base legal, uma vez que o art. 21 do DL 2065/83 fala apenas em "variação do valor da OTN" que, como se sabe, sofre alteração apenas de mês em mês;

c) que o antecedente legal encontrado pela CST para justificar a correção do mútuo em bases diárias é o DL 2.072/83; que este, entretanto, foi criado com o fim único e específico de quantificar o valor do deságio concedido na negociação de obrigações ou títulos de crédito, conforme expresso no art. 5º, e assim ele é inaplicável aos negócios de mútuo a que refere o art. 21 do DL 2.065/83.

d) cita, por fim, doutrina que aborda a ilegitimidade do Parecer Normativo 10/85.

III - Quanto ao ajuste do lucro da exploração, para majorar a exclusão correspondente à isenção do lucro de exportação incentivada, a recorrente diz:

a) que o art. 19 do Decreto-lei 1.598/77 define o lucro da exploração, prescrevendo a sua composição;



b) que, em face dessa composição, os dispêndios relativos às despesas de terceiros pagas pela recorrente devem ser acrescidos ao lucro da exploração, seja quando lhes atribui o tratamento de ativo (crédito contra a interligada), seja quando lhes atribui o caráter de despesa não operacional;

c) que o Parecer Normativo 13/80 é inaplicável ao caso presente, já que ele se ocupa de verbas indedutíveis, enquanto a hipótese autuada é de despesa não operacional ou de ativo, registrada como despesa operacional;

d) que a retificação do registro impõe a retificação do lucro da exploração, independentemente de retificação da declaração apresentada.

e) que há incoerência da fiscalização quando procede ao ajuste do lucro real e não faz o mesmo quanto ao lucro isento.

Pede o provimento do recurso, declarando-se a insubsistência do débito.

Em virtude de a recorrente haver sustentado, inclusive em sustentação oral, de que seu débito para Jacundá era originário de "diversos faturamentos de minério de cassiterita, que eram somados ao final de cada mês e lançados em conta corrente", o julgamento foi convertido em diligência pela Resolução nº 101-01.981 (folhas 836), a fim de que a fiscalização esclarecesse:

a) houve entrega de numerário pela recorrente à controladora Jacundá?

b) em caso positivo, em que valores e datas?

c) como foram liquidados? (Em moeda ou em fornecimento de minério);



Acórdão nº 101-80.165

d) em que valores e datas ocorreram as liquidações?

Em atendimento, a fiscalização juntou os elementos de fls. 840/1781, resumidos no sucinto relatório de fls. 1782, que é lido para o plenário.

Pela petição de fls. 838, a recorrente, com apoio ' em jurisprudência deste Conselho, diz que o artigo 21 do Decreto— lei nº 2.065/83 aplica-se exclusivamente às hipóteses de mútuo, cujo conceito não poderá ser ampliado ou restringido.

É o relatório.



Acórdão nº 101-80.165

V O T O

Conselheiro CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA, Relator:

O recurso é tempestivo. Conheço dele.

Como se viu do relatório, a recorrente conforma-se com as glosas efetuadas com fulcro no artigo 191 do RIR/80. Inobstante isso, insurge-se contra o crédito autuado, por três razões fundamentais:

1 - não podem ser consideradas como negócio de mútuo, sujeitas a correção monetária na forma do artigo 21 do Decreto-lei 2065/83, as despesas de pesquisas efetuadas por ela, recorrente, em áreas de Brascan;

2 - a glosa das despesas impõe a retificação para maior do lucro da exploração, com o que fica majorado o seu lucro isento decorrente de exportações incentivadas;

3 - que inexistente base legal para a correção diária dos seus créditos junto a acionista controladora Jacundã e que o artigo 21 do Decreto-lei nº 2065/83 aplica-se exclusivamente às hipóteses de mútuo.

Entendo que a recorrente está com a razão no que diz respeito ao primeiro desses argumentos. Com efeito, as despesas de pesquisas foram glosadas por não se revestirem das características de "necessárias, usuais ou normais", capazes de lhes conferir a condição de dedutíveis na determinação do lucro real, base da imposição. A indedutibilidade da despesa contabilizada se perfaz com sua adição, extracontábil, ao lucro líquido para determinar o valor impositivo. Tal fato, porém, não descaracteriza a despesa contabilizada, convertendo-a, quer em despesa não operacional, quer em mútuo.

Para se caracterizar o mútuo, a fiscalização deveria operar no sentido de tornar evidentes os elementos qualifica-



Acórdão nº 101-80.165

dores desse contrato: a entrega da coisa fungível e a obrigação de restituir. No caso concreto, a existência dessa obrigação de devolução da coisa não ficou clara, nem na escrita da recorrente, nem na contabilidade da beneficiária, nem por qualquer outro elemento de prova. Em decorrência, concluo, a despesa foi efetivada por mera liberalidade da autuada, o que, de um lado, explica e justifica a tributação de seu valor como despesa indedutível, mas, por outro lado, não corrobora sua transformação em mútuo.

Diante disso, dou provimento ao recurso neste ponto, para excluir a imposição do auto sobre os valores de Cr\$. 326.573.752, no exercício de 1984, base 1983, e de Cr\$ 2.099.903.074, no exercício de 1985, base 1984.

No que diz respeito, porém, ao pretendido reajuste do lucro da exploração, em face das glosas das despesas, não assiste razão à recorrente.

Se não é permitido ao fisco converter as despesas em mútuo, também não é lícito que, em benefício da recorrente, e las se transformem em lucro isento. Despesa é elemento redutor das receitas na formação do lucro líquido do exercício. A indedutibilidade para fins fiscais de que ela se reveste não tem o poder de fazer com que ao lucro líquido (ponto de partida do lucro da exploração) ela se retorne. Daí a conclusão do Parecer Normativo' 13/80, inteiramente aplicável aqui, "as adições ao lucro líquido do exercício para determinação do lucro real não afetam a composição do lucro da exploração, senão quando tal ajuste seja expressamente previsto na legislação tributária."

Nego, pois, provimento ao recurso neste ponto.

No que tange à tributação da correção monetária dos créditos da acionista controladora Jacundá, nos termos do artigo 21 do Decreto-lei nº 2065, entendo que seja ela indevida, uma vez que a controladora era, de fato, fornecedora de minério de cassiterita para a contribuinte, cujos valores eram creditados na conta corrente. Ora, tal fato, a meu ver, descaracteriza o negócio de



Acórdão nº 101-80.165

mútuo, que, como já exposto, pressupõe a entrega da coisa fungível e a obrigação de restituí-la.

Lembro a propósito, o acórdão nº 101-77.901, da lavra do eminente Conselheiro Dr. Urgel Pereira Lopes:

"A conta corrente contábil relativa a operações entre coligadas, interligadas, controladoras e controladas, não é, em si mesma, bastante para caracterizar "negócios de mútuo". Há que se investigar a natureza jurídica de cada operação objeto de lançamento na conta corrente, separando aquelas que, realmente, espelhem mútuo.

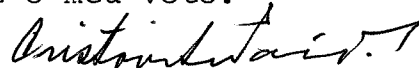
Ademais, evidencia de que a recorrente era uma espécie de gestora de negócios com outorga das co-irmãs afasta a hipótese do artigo 21 do Decreto-lei nº 2065/83."

Dessa forma, dou provimento ao recurso neste ponto para excluir da tributação a importância de Cr\$1.943.199.323,00.

Em consequência dos provimentos anteriores impõe-se refazer os cálculos dos resultados correspondentes a fim de se ajustarem os prejuízos eventualmente compensáveis no exercício de 1986.

Por todo o exposto, dou provimento, em parte, ao recurso, para excluir da tributação as importâncias de Cr\$...... 326.573.752 e Cr\$ 4.043.102.397 (em moeda da época), nos exercícios de 1984 e 1985, respectivamente e em consequência, reajustarem-se os prejuízos eventualmente compensáveis no exercício de 1986.

É o meu voto.



CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA - RELATOR