



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MHP

Sessão de 20 de fevereiro de 1989

ACORDÃO Nº 101-78.306

Recurso n.º 93.233 - IRPJ - Exercícios de 1985 e 1986.
Recorrente NEOMATER S/C LTDA.
Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SANTO ANDRÉ (SP).

Correção Monetária: No caso de mútuo entre empresas coligadas, sem correção do crédito da mutuante, após o estabelecido no art. 21 do D.L. 2.065/83, fica esta obrigada a oferecer à tributação, pelo menos o valor dela, segundo a variação das ORTN's ou OTN's.

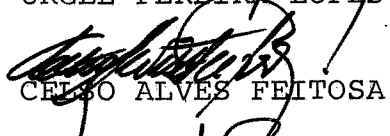
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por NEOMATER S/C LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, excluir da tributação relativa ao exercício de 1984, bem como excluir da base de cálculo a correção monetária acumulada, de um período-base para o subsequente, nos exercícios de 1985 e 1986, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber não votou por não ter assistido ao Relatório.

Sala das Sessões (DF), em 20 de fevereiro de 1989.


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE


CELSO ALVES FEITOSA

- RELATOR


AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 23 FEV 1989

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA, RAUL PIMENTEL e JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10.805/001.762/87-19

RECURSO Nº: 93.233

ACÓRDÃO Nº: 101-78.306

RECORRENTE Nº: NEOMATER S/C LTDA.

R E L A T Ó R I O

As fls. 119/123 a empresa NEOMATER S/C LTDA., a apresenta recurso voluntário contra a decisão de fls. 108/122, do Órgão Julgador de Primeira Instância Administrativa, que deu provimento parcial à impugnação apresentada às fls. 90/95, contra o lançamento de fls. 82, assim deduzido:

"Em decorrência dos trabalhos desenvolvidos foram identificadas as seguintes irregularidades que ensejaram a lavratura do presente Auto de Infração:

a) Correção monetária sobre empréstimos concedidos à empresa "interligada".

Para os anos-base de 1983 a 1986, houve empréstimos à empresa interligada "Carina Ltda. S/c", sem que houvesse no mínimo a cobrança de encargos e equivalentes à correção monetária. A respeito reportamo-nos aos comentários inseridos no Termo de Encerramento de Fiscalização às fls. , o qual faz parte integrante deste Auto.

Enquadramento legal: Art. 21 do DL nº 2.065/83 e PN 23/83

b) Despesas não dedutíveis.

Para o ano-base de 1985 identificamos despesas que por não atenderem a requisito essencial de necessidade, bem como pelo fato de corresponderem

Acórdão nº 101-78,306

a imobilizações, não puderam ser aceitas como dedutíveis. Confira-se os comentários inseridos no Termo de Encerramento às fls. .

Enquadramento Legal: Art. 191 e 193 do RIR/80 aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.

Acréscimos legais: MULTA: art. 728, inciso II
CORREÇÃO MONETÁRIA: art. 704 combinado c/ art. 1º do DL 2.323/87
JUROS DE MORA: art. 726 combinado c/ art. 16 do DL nº 2.323/87.
RIR/80 aprovado pelo Decreto nº 85.450/80".

Disse a ora Recorrente, quando Impugnante:

- a) que o Auto de Infração apresentava várias irregularidades;
- b) que o art. 21 do DL 2.064 e 2.065/83 não podia atingir os empréstimos ocorridos antes de 20 de outubro de 1983, contrariando a exigência da correção monetária, inclusive o art. 1º da Lei nº 5.670/71;
- c) que o PN 24/83 muito bem havia determinado a inconstitucionalidade dos referidos decretos-leis;
- d) que o lançamento não utilizou a forma de aplicação da correção monetária diária, como estabelecido no PN/CST nº 10/85, para os casos de mútuos de período mensal incompleto, o que contrariou o estabelecido no DL 2.073/83;
- e) que a fórmula utilizada pelo FISCO tornou cumulativa a correção monetária das importâncias mutuadas mensalmente, já que totalizadas por ano e transferidas por ano para os períodos seguintes, apesar de já constantes do cálculo do

7.

Acórdão nº 101-78.306

imposto do exercício;

- f) que o PN/CST nº 23/83 estabeleceu que a receita correspondente à remuneração não estipulada contratualmente tinha natureza exclusivamente fiscal, registrada somente no LALUR;
- g) que a fórmula adotada pelo FISCO gerou bi-tributação, onde a "correção monetária dos mútuos deviam ser apropriadas segundo o regime de competência";
- h) que nas planilhas de fls. 71/75, estava confirmada que a correção monetária apurada e tributada num exercício, fora acrescida e considerada na apuração do valor reconhecido na apuração do lucro real do exercício seguinte, caracterizando o previsto no art. 370 do RIR;
- i) que o DL, em face do CTN, não poderia ter criado artificialmente renda inexistente, pelo que o art. 21 do DL 2.065/83, devia ser entendido em conjunto com os demais preceitos sobre distribuição disfarçada de lucros, "ou seja, não haver cobrança de correção monetária", para só então aplicá-la quando existentes lucros acumulados, lucros ou reservas;
- j) que o critério adotado no auto de infração correspondia ao entendimento de que tinha havido distribuição disfarçada, a ser deduzida dos lucros acumulados ou reservas, exceto a legal, para o efeito da correção monetária do patrimônio líquido, no entanto até o limite deles;
- l) que o FISCO não havia considerado o valor do im-

7.

7

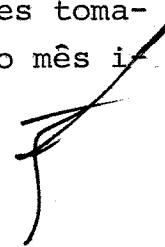
Acórdão nº 101-78,306

posto de fonte dos anos-base de 1984 e 1985, nos valores de 288,97 e 255,29 OTN's, além dos duodécimos de 578,48 e 833,77, OTN's;

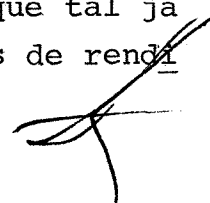
- m) que em razão da anistia do DL 2.323/87, apresentou declarações de rendas retificadoras dos exercícios de 1985 e 1986, recolhendo os tributos devidos, pedindo amparo do disposto no item 6 da IN 05/87, quanto à compensação dos valores a serem restituídos ou ressarcidos, terminando por requerer retificação do auto de infração e anulação do lançamento.

A informação fiscal de fls. 98/101 foi no sentido de que o trabalho fiscal devia ser mantido, com consideração no montante de 443,82 OTN's, correspondente ao imposto a restituir, após pesquisa junto a DIVARR, para constatar não ter ele ainda ocorrido.

Na defesa do lançamento foi usada a seguinte argumentação:

- a) que o estabelecido no PN 23/83, de forma inequívoca, não deixava dúvida quanto a questão de ser aplicável a todos os contratos de mútuos firmados no período-base alcançado pela vigência da alteração legal, sendo certo que o PN 24/83 cuidou do art. 20 e não 21 do DL 2.065/83;
- b) que o critério de apuração mensal da correção monetária não havia prejudicado a Recorrente, uma vez que considerado para um determinado mês sempre o saldo constante do mês anterior em seu último dia, o que significava que os valores tomados em um mês somente geraram correção no mês imediatamente posterior;
- 
- 

Acórdão nº 101-78,306

- c) que as diferenças apontadas nos gráficos da Recorrente decorriam não da forma de correção utilizada, mensal ou diária, mas sim do seguinte:
- c.1 - nos anos-base de 1984, 1985 e 1986 não havia sido considerado pela empresa a correção monetária referente a dezembro;
- c.2 - com referência aos anos-base de 1985 e 1986 não fora considerada a correção monetária acumulada, oriunda dos anos imediatamente anteriores;
- d) que quanto a cumulatividade da correção monetária, referência ao regime de competência e qualidade do ajuste ser de natureza exclusivamente fiscal, tinha havido total compatibilidade com o procedimento adotado pelo FISCO, sem qualquer relação com aquela, assim justificando:
- d.1 - fora adotado para cálculo da correção monetária os valores mutuados, como se os encargos da correção monetária houvessem sido contabilizados. Assim, quer de um mês para outro, ou de um novo ano para o outro, o valor considerado seria sempre o do mútuo acrescido de respectiva correção monetária acumulada, constante do mês ou do ano anterior, o que equivalia a impor igual ônus tanto ao que registrou a correção, como àquele que não, em sintonia com o espírito traduzido no PN 23/83;
- e) - quanto aos créditos de 288,97 (base 84) e 833,77 (base 85) OTN's, não poderiam ter sido considerados para dedução, uma vez que tal já ocorrerá por ocasião das declarações de rendi
- 
- 

Acórdão nº 101-78,306

mento, (fls. 15 a 24) sendo certo que o a restituir de 443,82, saldo dos 833,77, se não ocorrido ainda, poderia sê-lo após pesquisa junto a DIVARR.

As fls. 104/107 encontram-se as guias de pagamentos dos valores declarados por retificações das declarações de rendas, com amparo no DL 2.303/86.

As fls. 108/112 se vê a decisão recorrida dando provimento parcial à impugnação, para excluir da tributação os valores recolhidos, no mais assim justificando a tributação:

- a) que a exigência da correção monetária das importâncias mutuadas entre interligadas, em empréstimos firmados antes da edição do DL 2.065/83, tinha procedência em razão de ser o fato gerador da obrigação tributária, de natureza complexa, assim delineado no PN/CST 23/83;
- b) que o PN/CST 24/83 tratou apenas de distribuição disfarçada de lucros, não podendo beneficiar a Recorrente, como pretendido, afastada assim a pretensão de que a correção monetária teria por limite os lucros acumulados;
- c) que a correção monetária por empréstimos entre empresas interligadas, devia ter reconhecido, a este título, pelo menos a variação da ORIN's (OTN), no Lalur, se não cobrada ou cobrada a menor, devendo ser feito por competência em todo o período-base, como ocorrido no caso em exame;
- d) que a correção monetária mensal, ao invés de nos termos PN/CST 10/85, não agravou a exigência, mas beneficiou a Recorrente;



Acórdão nº 101-78,306

- e) que a glosa de despesa tinha sido reconhecida pelo Recorrente;
- f) que pelo fato da retificação das declarações terem tido por objetivo o pagamento de tributo maior, com base no disposto no DL 2.331/87, era de se excluir as penalidades aplicadas, já que anistiadas;
- g) que procedia a acusação fiscal quanto à receita de correção monetária dos valores mutuados nos anos-base de 1983, 1984 e 1985, assim como a glosa de despesas indedutíveis no ano-base de 1985;
- h) que no exercício de 1984, base 1983, o prejuízo fiscal era maior que a receita de correção monetária dos valores mutuados nestes períodos-base, não havendo o que exigir, com reflexo no exercício de 1985, base 1984, em virtude do prejuízo compensável.

As fls. 118/123, no recurso voluntário, disse a Recorrente:

- a) que o art. 21 dos DLs 2.064 e 2.065 era inconstitucional, pois não podia atingir fato gerador pendente no ano-base de 1983, feridos os princípios da anterioridade e ato jurídico perfeito;
 - b) que a correção monetária do art. 21 do DL 2.065/83 não podia ser entendida como renda ou provento, daí porque inexistente o fato gerador do IR;
 - c) que calculada a correção monetária de forma cumulativa de um ano para o outro, ter-se-ia que reconhecer o efeito dessa correção monetária no Pa
- 
- 

Acórdão nº 101-78,306

trimônio Líquido do Exercício seguinte. Assim, incluída no lucro líquido do exercício, o lucro acumulado também seria acrescido desta correção ' que no exercício seguinte geraria um saldo devedor da conta de correção monetária, o que significava, em relação ao que havia sido pago, um remanescente de 1,81 e 166,70 OTN's para os exercícios de 1985 e 1986;

d) termina requerendo a anulação do imposto e da multa.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA, Relator:

O recurso é tempestivo, razão pela qual deve ser apreciado.

Insurge-se a Recorrente contra a constitucionalidade do artigo 21 do DL 2.065, este de 26-10-83, que estabeleceu a obrigatoriedade de nos contratos de mútuos entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, à mutuante, re conhecer, para o efeito de determinar o lucro real, a variação do valor da OTN. Diz também ser impossível alcance os seus mandamentos as importâncias mutuadas anteriormente à sua edição.

Examinando os autos, as fls. 71, verifica-se que correção monetária foi exigida no período base de 1983, exercício ' de 1984, por mútuos ocorridos em dezembro de 1982, janeiro, fevereiro, março e abril de 1983 - decorrência do sistema de saldos em conta corrente - com fundamento no dispositivo invocado.

De início, sem maiores comentários sobre a maté—
ria da inconstitucionalidade e do ato jurídico perfeito, afasto a tributação no ano base de 1983, pois, inobstante não se negue que o fato gerador do IR se aperfeiçoe com o encerramento do balanço, no caso em 31-12-83, não há como justificar a tributação da correção ' monetária por empréstimos ocorridos e liquidados em data anterior a 26-10-83. Se por ocasião da norma justificadora da exigência tributária inexistia a obrigação por mútuo, claro está que a pretensão do Fisco carece de amparo legal, pretendendo retroagir para punir.' Violaria além do artigo 153, § 3º, da C.F. vigente a época, também o art. 144 do CTN.

Quanto ao mais, entendo que se excedeu o Fisco ao Capitalizar o montante da própria correção monetária, de um ano para o outro, ao capital mutuado. É o que se vê as fls. 71/74, na 6ª co-luna, sob o título Correção Monetária Acumulada. Nela se detecta ' que ao valor mutuado em cada mês, a partir do primeiro, foi agrega-do o próprio valor de variação monetária. Assim se justificou o lançador a fls. 89:

7.

Acórdão nº 101-78,306

"Na apuração da importância relativa à correção monetária, utilizamos o critério de considerar tal correção como se efetivamente houvesse sido contabilizada, bem como os seus efeitos nos anos posteriores."

A posição do Fisco, ao dar tratamento à exigência do artigo 21 do D.L. 2.065, idêntico àqueles casos em que há cobrança efetiva de correção monetária, contrariou expressa disposição estabelecida no PN. CST nº 23/83, assim exposta:

"... é procedimento que, dada a sua natureza exclusivamente fiscal, deve ser efetuado extracontabilmente no livro apuração do lucro real, previsto no item III do artigo 161 do Regulamento do Imposto de Renda..."

e também ignorou as suas consequências fiscais distintas.

A capitalização mensal da correção monetária para cálculo dos vários meses seguidos em que se constatou os mútuos apon-tados não merece reparos, uma vez que ela leva ao mesmo resultado correspondente a variação do OTN do período, que nada mais é do que a mensal sobre a anterior e, a partir do segundo mês, devidamente agregado. Por esta razão é que, por exemplo, considerando-se os percentuais mensais da inflação para 1988:

janeiro	16,5	julho	25,2
fevereiro	17,9	agosto	20,6
março	16,0	setembro	24,0
abril	19,2	outubro	27,2
maio	17,7	novembro	26,9
junho	19,5	dezembro	28,7
	106,8		152,6

O critério leva, numa simples soma, a 259,48 a.a., contra na verdade o índice de 9.1605% resultado da divisão do valor da OTN de dezembro de 1987 pela de dezembro de 1988 = 4.790,89 + 522,99. Assim, quanto ao critério utilizado para os meses nada a opor.

Não podemos concordar, no entanto, com a aplica—

7

Acórdão nº 101-78,306

ção do mesmo critério ano após ano, como se nada significasse, para os devidos efeitos tributários, o encerramento do período base.

Os resultados decorrentes do encerramento do balanço e ajuste do art. 21 do D.L. 2.065/83, extracontábil, têm influência na apuração do lançamento, não sendo lícito ao Fisco tratar uma situação como outra, isto é, como contábil algo que não o é.

Nó caso em exame, a falta de oferecimento contábil do valor da correção monetária ativa pela Recorrente, resultou no período seguinte, em um valor menor do seu Patrimônio Líquido, em virtude tão só da contabilização à débito da conta de resultado da correção monetária do próprio Patrimônio Líquido. Exemplificando: (segundo uma inflação hipotética de 100% a.a.).

<u>Empresa A (mutuante)</u>		<u>Empresa A (mutuante)</u>		<u>Empresa A (mutuante)</u>	
Caixa 100	Capital 100	Caixa -o-	Capital 100	Crédito c/ Terceiro	100
		0		100	
		Crédito c/ Terceiro			
		100		CM	100
100	100	100	100	100	200
				100 prejuízo	
				200	200

Receita	<u>Débito</u>	<u>Crédito</u>	
	-o-	-o-	
Despesa	100	-o-	(Prejuízo)

Empresa A - oferece à tributação $100 \times 35\% = 35$
(art. 21, 2.065/83)

Empresa A - (ano seguinte 01.01. 198...)

Crédito c/	Capital 100
Terceiros 100	Reserva 100
	<u>Prejuízo 100 (-)</u>
100	P. L. 100

Empresa A - Teve reduzido o seu patrimônio líquido para efeito de cálculo no ano seguinte.

Acórdão nº 101-78,306

Assim, demonstrado está que diferente seria a situação se os valores fossem tratados contabilmente, isto é, ajustada a cobrança de correção monetária pelo empréstimo:

<u>Empresa A (mutuante)</u>		<u>Empresa A (mutuante)</u>		<u>Empresa A (mutuante) 31.12.8</u>	
Caixa 100	Capital 100	Caixa -o- Capital 100	Caixa -o- Capital 100	Caixa -o- Capital 100	Caixa -o- Capital 100
		Crédito		Crédito CM	100
		100		100	
				CM 100	
100	100	100	100	200	200

	<u>Débito</u>	<u>Crédito</u>	<u>Empresa A (ano seguinte... 01.01.8</u>		
Receita	-o-	-o-	Caixa -o-	Capital	100
C.M.	-o-	100	Crédito 100	R.C.	100
Despesa	-o-		CM 100		
C.M.	100				
	100	100	200	P.L.	200

Empresa A - nada teria oferecido à tributação e seu patrimônio líquido não teria sido reduzido.

Portanto, não procede a pretensão do Fisco de ignorar o regime competência, mesmo conhecendo o disposto nas P.Ns.' nºs. 10/85 e 30/87, que lhes determina obediência:

10/85

"no caso em que o prazo do mútuo ultrapassar a data fixada para levantamento do balanço, a correção monetária deverá ser apropriada em cada período-base, segundo o regime de competência."

30/87

"Logo, os rendimentos desses empréstimos deverão ter o mesmo tratamento tributário dado, nesses casos àquelas operações realizadas pelas instituições financeiras, ou seja, serão computados no lucro líquido do exercício da mutuante no período-base em que estejam incorridos, em estrita observância ao regime de competência."

Acórdão nº 101-78,306

Isto posto, não concordo com a pretensão do Fisco de transferir para os exercícios sucessivos, o resultado da correção monetária capitalizada no dia 31-12 de cada ano.

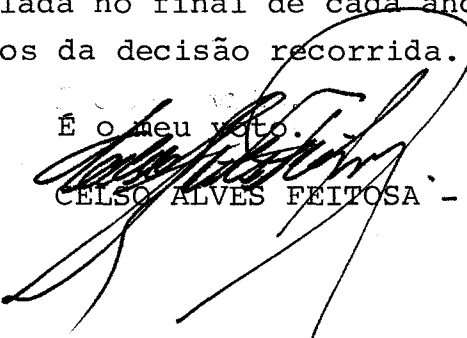
Quanto a argumentação da Recorrente no sentido de que o cálculo da correção monetária deveria ter atendido o estabelecido no PN CST 10/85, isto é, ser diário, por ter por base saldos de contas corrente, não deve ser ignorado que dele também constou:

"Quanto à forma de cálculo a ser observada para reconhecimento da correção monetária, 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..."

Embora reclame a Recorrente a aplicação de correção monetária diária de seus saldos por empréstimos, não cuidou de demonstrar as suas variações segundo esse lapso de tempo, constatando-se, mês após mês, que o seu saldo credor, com raras exceções, jamais parou de crescer. Não tendo a empresa demonstrado, neste ponto, as suas razões, entendemos válido o critério mensal utilizado.

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso para excluir da tributação a exigência correspondente ao exercício de 1984, bem como afastar dos cálculos, nos períodos subsequentes (exercícios de 1985 e 1986), os valores correspondentes à correção monetária acumulada no final de cada ano, mantido o mais, pelos próprios fundamentos da decisão recorrida.

É o meu voto.


CELSON ALVES FEITOSA - RELATOR

7