

7-
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10830.002634/92-98
Recurso nº : 108.682
Matéria: : IRPJ - EXERC. de 1.988 e 1.989
Recorrente : QUINTA RODA MÁQUINAS E VEÍCULOS LTDA
Recorrida : DRF EM CAMPINAS (SP)
Sessão de : 10 DE DEZEMBRO DE 1997
Acórdão nº : 108-04.792

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO - LUCROS DISTRIBUÍDOS NO PERÍODO-BASE - ÍNDICES E CRITÉRIOS DE ATUALIZAÇÃO: Na sistemática de correção mensal das demonstrações financeiras, vigente no período-base de 1.988, é legítima a atualização monetária dos lucros distribuídos até o mês da baixa, independentemente de a distribuição operar-se no primeiro ou último dia do mês.

IRPJ - ADIANTAMENTO PARA SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL EM EMPRESA LIGADA - INSUFICIÊNCIA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA: O adiantamento de recurso financeiro para empresa ligada, mesmo que destinado à subscrição de capital, sujeita-se à atualização monetária pelos índices equivalentes aos da correção monetária de balanço, quando não comprovada a capitalização no prazo tolerado pela legislação tributária.

IRPJ - MÚTUO COM EMPRESA LIGADA - VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA - ÍNDICES: A regra do art. 21 do Decreto-lei 2.065/83 deve ser interpretada para compatibilizar o procedimento de atualização monetária dos valores mutuados, com a pretendida neutralização da correção monetária das demonstrações financeiras, pelo que, no reconhecimento da variação monetária ativa sobre o mútuo, devem ser utilizados os mesmos índices e periodicidade determinados para correção monetária do balanço do respectivo período-base.

IRPJ - PERDÃO DE DÍVIDA DA CONTROLADORA - INDEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS FINANCEIRAS POSTERIORMENTE INCORRIDAS: Por não serem necessárias, usuais e normais à manutenção da fonte produtora, são indedutíveis as despesas financeiras incorridas posteriormente à renúncia de recebimento de crédito mantido junto à controladora, através de contrato de remissão de dívida.

TRD - INCIDÊNCIA COMO JUROS DE MORA: Face ao princípio da irretroatividade das normas, admitida a aplicação da TRD como juros de mora, somente a partir do mês de agosto/91, quando da vigência da lei 8.218/91. Subtração dos encargos da TRD determinada pela IN-SRF nº 32, publicada no D.O.U. de 10.04.97, curvando-se a este entendimento.

RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

Jan *GL* ①

Processo nº. : 10830.002634/92-98
Acórdão nº. : 108-04.792

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
QUINTA RODA MÁQUINAS E VEÍCULOS LTDA,

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as parcelas de CZ\$ 87.059.981,00 e CZ\$ 529.278.993,00, nos exercícios de 1988 e 1989, respectivamente, bem como afastar a incidência da TRD excedente a 1% ao mês, no período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Luiz Alberto Cava Maceira que excluía ainda a parcela de CZ\$ 94.269.599,00, no exercício de 1989.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



JOSE ANTONIO MINATEL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 08 JAN 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, NELSON LÓSSO FILHO, ANA LUCILA RIBEIRO DE PAIVA, JORGE EDUARDO GOUVÊA VIEIRA, MÁRCIA MARIA LÓRIA MEIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Processo nº. : 10830.002634/92-98
Acórdão nº. : 108-04.792

Recurso nº. : 108.682
Recorrente : QUINTA RODA MÁQUINAS E VEÍCULOS LTDA

RELATÓRIO

Retornam os autos a esta E. Câmara, após cumprimento da diligência determinada pela Resolução nº 108-00.086, da sessão de 17.09.96, tendo o auditor-fiscal encarregado da diligência acostado aos autos os documentos de fls. 214/282, todos fornecidos pela Recorrente que, expressamente, abdicou de *"... fazer qualquer aditamento ao Recurso Voluntário interposto ao Primeiro Conselho de Contribuintes"* (fl. 214).

Para reavivar a memória dos membros desta E. Câmara e objetivando evitar a repetição de peça já constante dos autos, leio o relatório da lavra do então relator, Conselheiro OSCAR LAFAIETE DE ALBUQUERQUE LIMA, produzido na sessão que determinou a conversão do julgamento em diligência, que traduz com fidelidade a matéria objeto do litígio.

(Leitura em sessão do relatório de fls. 203/208)

A conversão do julgamento em diligência, deliberada à unanimidade na sessão de 17.09.96, pela Resolução nº 108-00.086, teve por objetivo primordial esclarecer *"... se, no período de 15/08/88 a 04/11/91, não ocorreu, na empresa ELAGRO PECUÁRIA S/A, Assembléia Geral Extraordinária (AGE), onde tenha essa deixado de efetuar o dito aumento de CAPITAL, na forma prevista na letra "b", do item 1, da referida IN/SRF Nº 127/88. Caso tenha havido AGE no referido período, juntar cópia da correspondente ATA"*. (fl. 210)

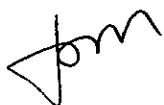
Em atendimento à solicitação do fiscal diligenciante, a autuada forneceu cópias das suas alterações contratuais, assim como cópias das atas da empresa ELAGRO PECUÁRIA S.A. e da sua controladora SUPERGASBRAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO



Processo nº. : 10830.002634/92-98
Acórdão nº. : 108-04.792

S.A., cópias estas que foram juntadas às fls. 215/259, retornando os autos para julgamento, sendo o recurso a mim redistribuído, tendo em vista que o relator original não mais integra o quadro desta Câmara.

É o Relatório.

A stylized handwritten signature, possibly reading 'Tom'.A stylized handwritten signature, possibly reading 'Gab'.

Processo nº. : 10830.002634/92-98
Acórdão nº. : 108-04.792

VOTO

Conselheiro JOSÉ ANTONIO MINATEL - relator:

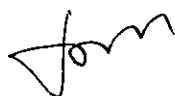
O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Passo ao exame individualizado de cada uma das matérias que sustentam a exigência, na mesma ordem em que descritas no auto de infração.

1 - CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO SOBRE LUCROS:

Apontou a fiscalização que a empresa distribuiu lucros à sua controladora SUPERGASBRAS S.A., em 01.03.88, no valor de Cz\$ 269.518.235,09, oportunidade em que a sua conta de "Lucros Acumulados" apontava tão-somente a existência de Cz\$ 228.901.547,02, que era o saldo já atualizado até o dia imediatamente anterior, ou seja, até 28.02.88. A distribuição excessiva provocou, portanto, apuração de saldo devedor na conta de "Lucros Acumulados" no montante de Cz\$ 40.616.688,00, saldo este que o Fisco submeteu à correção monetária de balanço até o término do período-base, encontrando parcela credora tributável de Cz\$ 196.564.461,00, na forma prevista pelo art. 6º do Decreto-lei 2.341/87. Adicionalmente, glosou o Fisco as parcelas de correção monetária devedora reconhecidas indevidamente sobre a mesma conta de "Lucros Acumulados", no período de março/88 a dezembro/88, no valor de Cz\$ 62.256.481,00, pela inexistência de saldo de lucros naquele período. A soma das duas parcelas mencionadas (Cz\$ 196.564.461,00 + Cz\$ 62.256.481,00) perfaz a base tributável neste item de Cz\$ 258.820.942,00, no período-base de 1.988, exercício de 1.989.

A Recorrente nega a distribuição em excesso dos lucros, ao argumento de que atualizara o saldo da conta de "Lucros Acumulados" até o mês da baixa, pelo valor da



Processo nº. : 10830.002634/92-98
Acórdão nº. : 108-04.792

OTN de março de 1.988 (Cz\$ 820,42), em atendimento ao disposto no art. 4º do Decreto-lei nº 2.341/87, alterado pelo Decreto-lei 2.397/87, aditando que, mesmo que tivesse apurado saldo devedor na conta de lucros acumulados, a exigência de correção monetária sobre o mesmo, prevista no art. 6º do Decreto-lei 2.341/87, revela-se inconstitucional, por entender que ao tributá-la estar-se-ia consumando *"... exigência de imposto de renda sobre uma receita ficta, sobre um acréscimo patrimonial inexistente, a uma pessoa que não auferiu renda nem teve qualquer acréscimo patrimonial"* (fl. 170) .

O deslinde da controvérsia passa, necessariamente, pela solução de duas questões fundamentais: 1a) o critério para baixa de lucros distribuídos, definindo-se a ocorrência ou não de distribuição de lucros em valor superior ao do saldo da conta; e 2a) os efeitos da distribuição do lucro, no resultado do período-base de 1.988.

A primeira questão - critério de baixa - encontra resposta no art. 4º do Decreto-lei nº 1.598/77, com a redação que lhe foi dada pelo art. 10, I, do Decreto-lei 2.397/87, que estabeleceu, expressamente, que *"... os valores registrados em contas de investimento, ativo diferido e **patrimônio líquido**, baixados no curso do período-base, serão corrigidos monetariamente segundo a variação do valor da Obrigação do Tesouro Nacional - OTN, ocorrida a partir do mês do último balanço corrigido até o mês em que a baixa for efetuada ..."* (grifei).

É de ser lembrado que esse critério legal de corrigir o valor do bem ou direito pelo valor da **OTN do mês da baixa**, na prática tinha em mira atualizá-lo pelas variações ocorridas efetivamente até o mês imediatamente anterior, visto que o valor da OTN mensal correspondia ao valor da OTN diária fixada para o primeiro dia de cada mês. Assim, no caso concreto, o valor da **OTN para março de 1.988** (mês da baixa) foi fixado em **Cz\$ 820,42**, que coincide com o valor fixado para a **OTN do dia 01.03.88 - (Cz\$ 820,42)**.

Do exposto, quando a Recorrente procedeu a atualização monetária do saldo dos Lucros Acumulados existentes em 31.12.87 (Cz\$ 171.808.758,70), multiplicando



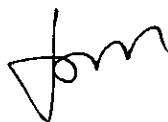
Processo nº. : 10830.002634/92-98
Acórdão nº. : 108-04.792

o quantitativo correspondente em OTN pelo valor de **Cz\$ 820,42 (OTN de 03/88)**, resultando na sua nova expressão de Cz\$ 269.518.235,09, além de estar cumprindo fielmente o comando da legislação tributária à época vigente, nada mais fez que atualizá-lo pela inflação acumulada até o final de fevereiro de 1.988, visto que o parâmetro legal corresponde exatamente com o valor fixado para o dia **01.03.88 (OTN diária = Cz\$ 820,42)**.

Essa demonstração permite rechaçar a tese sustentada na decisão recorrida, que manteve a exigência sob o argumento de que a empresa pleiteava o reconhecimento da inflação integral do mês de março de 1.988, conclusão esta que não condiz com a realidade apontada. Também irrelevante o fato de o valor do lucro distribuído ter sido utilizado para amortizar dívida da controladora para com a autuada, sob a alegação de que a variação monetária do mútuo estancou em 01.03.88, porque feita diariamente, na forma do PN-CST 10/85. Se realmente o saldo do mencionado mútuo tivesse sido atualizado até 01.03.88, pela mesma OTN de Cz\$ 820,42, estaria o instituto da correção monetária cumprindo o seu verdadeiro papel de instrumento neutralizador das demonstrações financeiras, fato que seria objeto de aplauso e não de glosa. No entanto, há indícios de que a autuada atualizava os saldos do mútuo pela variação mensal e não diária, o que motivou, inclusive, a autuação por insuficiência de variação monetária ativa, o que ainda será objeto de análise em item subsequente.

Pela pertinência, trago à colação julgado proferido nesta E. Câmara, na sessão de 19.03.97, em que foi relator o culto Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, que está assim ementado:

“CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO - DECRETO LEI Nº 2.341/87 : A sistemática de correção monetária de balanço tem como objetivo evitar distorções na apuração da base de cálculo do tributo, lucro real, representativo da aquisição de disponibilidade de renda na pessoa jurídica. O lucro acumulado em 31.12.86, distribuído durante o período-base de 1.987, deve ser corrigido até a data da sua distribuição, sob pena de gerar distorção indevida naquela base de



Processo nº. : 10830.002634/92-98
Acórdão nº. : 108-04.792

cálculo, e ferir o interesse jurídico protegido pela legislação. A matéria concernente à sistemática de correção monetária de balanço deve ser interpretada pela finalidade do instituto . Recurso Provido.” (Acórdão nº 108-04.069)

Visto que o critério de conversão utilizado pela autuada tem amparo legal, passo à segunda questão anteriormente anunciada, qual seja, o exame dos efeitos do questionado procedimento, na apuração do resultado tributável no período-base de 1.988.

A primeira consequência inevitável, advinda da conclusão anterior, é que, representando os Lucros Acumulados a expressão de Cz\$ 269.518.235,09 na data de 01.03.88, e sendo exatamente este o valor creditado naquela mesma data à sócia controladora SUPERGASBRAS S.A. (fl. 15), não há que se falar em distribuição excessiva de lucros acumulados, uma vez que a conta foi zerada, pelo que é descabida a apuração de conta retificadora representando lucros antecipados, como também indevida a correção monetária credora calculada de ofício sobre a mesma, no valor de Cz\$ 196.564.461,00 (fl. 81).

A outra consequência, agora advinda da primeira, é que, zerada a conta de lucros acumulados em 01.03.88, não haveria razão para a empresa contabilizar novos reconhecimentos de correção monetária nos meses subsequentes, como apontou a fiscalização no seu termo de fls. 80, o que motivou também a glosa da parcela de Cz\$ 62.256.481,00. Todavia, inspirado no princípio que deve priorizar a procura da materialidade da tributação, já que, rigorosamente, a correção monetária tem a função de equalizar as demonstrações financeiras, nada devendo diminuir ou acrescer à base tributável, volto ao extrato da conta do Razão Auxiliar relativa aos Lucros Acumulados, cuja cópia encontra-se à fl. 15, onde verifico que a empresa transferia parcelas mensais para essa mesma conta, com o histórico indicativo “*utilização da reserva de reavaliação*”. Assim, o saldo da conta de Lucros Acumulados não ficou zerado em 01.03.88, remanescendo ali as mencionadas parcelas que foram transferidas em janeiro e fevereiro, que acumuladas com



Processo nº : 10830.002634/92-98
Acórdão nº : 108-04.792

as dos meses supervenientes, foram objeto de legítima correção monetária durante o transcurso do período-base de 1.988, de acordo com as determinações legais.

Do exposto, não merece prosperar a exigência contida no primeiro item do auto de infração, devendo ser excluída da base tributável a parcela de Cz\$ 258.820.942,00, no período-base de 1.988, exercício de 1.989.

2 - INSUFICIÊNCIA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA SOBRE MÚTUO

O agente fiscal deixou registrado que *"a fiscalizada calculou a menor a variação monetária ativa da conta corrente com a empresa mãe, 'Supergasbras', conforme fazem prova os demonstrativos anexos elaborados por processo de computação e dentro das regras preconizadas pelo Decreto-lei número 2.065/83 e PN CST 10/85"* (fl. 81). Com esse fundamento, encontrou a diferença tributável de Cz\$ 87.059.981,00 no ano de 1.987 e Cz\$ 479.334.823,00 no ano de 1.988, deixando evidenciado que nesta última parcela do ano de 1.988 está incluída a variação monetária sobre o valor de Cz\$ 147.447.852,36, que a autuada baixou da conta corrente da controladora Supergasbras S.A., em 15.08.88, em função de contrato de cessão de crédito firmado entre empresas do grupo, através do qual a Recorrente passou a ter o seu crédito, do mesmo valor, na interligada ELAGRO PECUÁRIA S.A., atribuindo-se ao mesmo a natureza de "Adiantamento para Futuro Aumento de Capital" que, no entanto, só foi materializado após mais de três anos daquela data (04.11.91), sem qualquer atualização monetária.

No tocante a insuficiência de variação monetária, alega a Recorrente que *procedia a atualização da conta mantida com a sua controladora, utilizando como critério o saldo médio de cada mês, dada a existência de sucessivas operações de débitos e créditos, procedimento este que, a seu ver, atende a exigência do art. 21 do Decreto-lei 2.065/83, que não exigia correção monetária diária como quer o PN-CST 10/85 utilizado pelo fiscal autuante.*



Processo nº. : 10830.002634/92-98
Acórdão nº. : 108-04.792

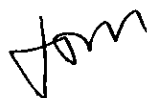
Focalizada a controvérsia, apresso-me em consignar que esse questionamento não é novo, e já foi objeto de deliberação nesta Casa em mais de uma oportunidade. Com efeito, em recurso julgado na sessão de 15 de outubro de 1.996, em que também fui relator, essa E. Câmara acompanhou-me no voto que resultou no Acórdão nº 108-03.555, cuja ementa, no que pertine à matéria aqui referida, está assim sintetizada:

"IRPJ - CONTRATOS DE MÚTUO - VARIAÇÃO MONETÁRIA - ÍNDICES: A regra do art. 21 do Decreto-lei 2.065/83 deve ser interpretada para compatibilizar o procedimento de atualização monetária dos valores mutuados, com a pretendida neutralização da correção monetária de balanço, pelo que, no reconhecimento da variação monetária ativa, devem ser utilizados os mesmos índices e periodicidade determinados para a correção de balanço do respectivo período-base" (D.O.U. de 22.05.97 - pág. 10599)

Naquela oportunidade, a controvérsia também girava em torno da necessidade da atualização diária dos valores mutuados, na forma do PN-CST 10/85, enquanto que a então Recorrente havia procedido a atualização do mútuo pela variação mensal das ORTNs.

Permito-me repetir os fundamentos exteriorizados naquele voto, que me levaram a concluir que a interpretação da regra prevista no artigo 21, do Decreto-lei nº 2.065/83, não pode levar ao rigorismo da pretensão estampada no citado PN-CST nº 10/85, e explico.

Quando o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 determinou, expressamente, que *"a mutuante deverá reconhecer, para efeito de determinação do lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária, calculada segundo a variação do valor da ORTN"*, quis o legislador atribuir às contas representativas do mútuo o mesmo critério utilizado para correção monetária de balanço, equiparando-as ao procedimento determinado para as demais contas sujeitas àquela correção, tanto que determinou a



Processo nº. : 10830.002634/92-98
Acórdão nº. : 108-04.792

utilização do mesmo indexador (ORTN). Com essa medida, buscava-se neutralizar os efeitos da correção monetária devedora, reconhecida sobre os recursos da empresa, que escrituralmente compunham o seu Patrimônio Líquido, mas que efetivamente, em função do mútuo, não mais estavam em poder da empresa.

Tanto era esse o procedimento visado que, mais tarde, alterou-se a legislação tributária para determinar que as contas representativas do mútuo passassem a integrar o rol de contas sujeitas à correção monetária de balanço, procedimento que foi adotado pelo art. 4º, letra "d", do Decreto nº 332/91, com base no art. 4º, letra "f", da Lei nº 7.799/89 que, no entanto, não se aplicam ao período abrangido nestes autos.

Se verdadeiros esses pressupostos, que me parecem incontestáveis, a regra do artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 deve ser interpretada para se compatibilizar com esses procedimentos, resultando na conclusão lógica de que, não só o indexador deva ser o mesmo (OTN), mas também o critério de sua variação e da sua periodicidade.

Assim sendo, vejo que nos períodos-base de 1.987 e 1.988 a correção monetária de balanço estava ainda regulada pelas disposições do Decreto-lei 2.341/87, alterado pelo Decreto-lei 2.397/87, cujo art. 16 dispunha, expressamente:

"Art. 16 - Na transposição para o Razão Auxiliar em OTN dos lançamentos da escrituração do exercício da correção, os valores registrados serão convertidos para número de OTN mediante sua divisão pelo valor de uma OTN, observadas as seguintes normas:

...

*III - os valores acrescidos às contas no exercício da correção serão convertidos para número de OTN pelo valor desta no mês do **acréscimo**; (grifei)*

Com base nas premissas lançadas de que a correção monetária de balanço deva funcionar para neutralizar os efeitos da desvalorização da moeda, jamais para



Processo nº. : 10830.002634/92-98
Acórdão nº. : 108-04.792

aumentar ou diminuir a base tributável, preservando-se com isso o conceito de renda estampado no artigo 43 do CTN, também já decidiu este Tribunal, em matéria análoga, que mesmo reconhecida extra-contabilmente (adição no LALUR), a variação monetária do mútuo pode integrar o cálculo do Lucro da Exploração, por se traduzir em instrumento que integra o chamado sistema de correção monetária das demonstrações financeiras. Eis a ementa do Acórdão nº 108-04.153, da sessão de 16 de abril de 1.997:

"IRPJ - LUCRO DA EXPLORAÇÃO - VARIAÇÃO MONETÁRIA DE MÚTUOS A PESSOAS LIGADAS: O valor da adição determinada pelo art. 21 do Decreto-Lei 2.065/83, deve ser admitido no cálculo do Lucro da Exploração, para gozo de incentivos de redução ou isenção do imposto de renda, por ter como objetivo neutralizar a correção monetária reconhecida sobre o grupo de contas que identifica a origem dos recursos, integrando-se aos procedimentos da correção monetária de balanço". (D.O.U. de 16.07.97, pág. 15003 - grifei)

Embora venha repisar preceitos já expendidos anteriormente, pela pertinência, reproduzo o voto que proferi nesse último julgado:

" Em várias oportunidades já deixei registrado o meu entendimento sobre a verdadeira essência da determinação legislativa estampada no art. 21 do Decreto-lei 2.065/83, no sentido de que a sua pretensão é simplesmente neutralizar a correção monetária de idêntica parcela que, escrituralmente, ou integra o Patrimônio Líquido da empresa (recursos próprios), ou tem origem em captação externa de recursos (capital de terceiros), registrados no Passivo Circulante ou Exigível a Longo Prazo.

Não se pode olvidar de que o verdadeiro objetivo da implantação do sistema de correção monetária de balanço foi o de equalizar as demonstrações financeiras, permitindo que a inflação que atualiza o preço dos produtos vendidos e, por consequência, integra o resultado



da empresa, seja neutralizada pelo reconhecimento da mesma variação sobre a origem dos recursos utilizados, ou seja, admitiu a legislação tributária que a empresa pudesse reconhecer o custo inflacionário do capital próprio à disposição da empresa, quando utilizado na sua atividade operacional, porque a receita gerada também está atualizada pela inflação. Daí o seu caráter de neutralidade.

Com assento nessa premissa é que previu o legislador a necessidade de se reconhecer, no mínimo, a variação monetária sobre os mútuos realizados a pessoas ligadas, uma vez que não estando os recursos aplicados na atividade da empresa, o correto seria subtrair do PL os valores mutuados pela empresa, para cálculo da correção monetária de balanço sobre o líquido dos recursos próprios empregados na geração de receitas, o que, certamente, geraria menor parcela de custo inflacionário do período.

Dentre as alternativas de que dispunha, optou o legislador, todavia, para que esse ajuste não interferisse nas demonstrações contábeis da empresa, processando-se fora da contabilidade, através de reconhecimento de variação monetária sobre os valores mutuados, que deveria ser adicionada, via LALUR, para apuração do Lucro Real. Essa adição não traduz materialmente receita, mas sim, estorno de despesa, na busca da pretendida neutralidade da correção de balanço.

É de ser ressaltado que o efeito tributário seria o mesmo, se a norma mandasse classificar a conta representativa do mútuo como conta redutora do Patrimônio Líquido, exclusivamente para fins fiscais, como o fez para os Adiantamentos por Conta de Lucros Futuros, procedimento que alcançaria o verdadeiro alvo de anular a despesa inflacionária indevida, por não estarem os recursos na disposição da empresa.



Processo nº. : 10830.002634/92-98
Acórdão nº. : 108-04.792

Para confirmar que esse era o objetivo visado, veio o artigo 4º, I, "e", do Decreto nº 332/91 trazer para dentro da contabilidade esse ajuste, determinando que as contas representativas de mútuos com pessoas ligadas ficassem sujeitas, a partir daquela norma legal, à correção monetária de balanço, vale dizer, o estorno da despesa passou a ser processado dentro do resultado contábil da empresa, não mais sendo necessário o ajuste extra-contábil para fins fiscais.

É bem verdade que, para afastar objeções de quem, impropriamente, faz análise isolada dessa correção sem considerá-la integrada no sistema, melhor seria o procedimento de subtrair a parcela mutuada do PL, para fins de cálculo de sua correção monetária. A redução da despesa aniquilaria a tese da ausência de disponibilidade da variação ativa.

Conforta-me verificar que esse entendimento foi adotado pela administração tributária no parecer trazido à colação pela Recorrente, oriundo da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, que pela relevância da matéria é condenável que tenha sido veiculado intramuros através da NOTA MF/SRF/COSIT nº 297, de 28 de agosto de 1.996."

Contudo, se não há como contestar o critério adotado pela empresa, por ser inexigível a atualização dos valores mutuados pela variação diária da OTN, nos períodos-base em que a correção monetária das demonstrações financeiras adotava a variação mensal (1.987 e 1.988), o mesmo não se pode dizer sobre o procedimento da empresa que resultou na falta de atualização monetária sobre o seu crédito com empresa legada, no valor de Cz\$ 147.447.852,36, no período de 15.08.88 (data da baixa) a 31.12.88 (data do balanço).



Processo nº. : 10830.002634/92-98
Acórdão nº. : 108-04.792

Não procede o argumento da Recorrente de que a operação de cessão de crédito, firmada entre empresas do grupo, possa ter desnaturado o seu direito, a ponto de não mais sujeitá-lo a qualquer atualização monetária. Com efeito, só houve mudança de titularidade do polo passivo da obrigação, substituindo-se o devedor original (SUPERGASBRAS) por outra empresa do grupo (ELAGRO), sem alteração econômica no balanço da Recorrente, mesmo diante do pacto de que o crédito da Recorrente seria utilizado para subscrição de capital na interligada. Enquanto não capitalizado, permaneceu o direito da investidora de reaver o dinheiro remetido, e a obrigação da investida de entregá-lo. E mais, os recursos continuaram fora do patrimônio da empresa, embora escrituralmente ainda o integrasse.

O fato de o Parecer Normativo nº 17/84 ter tolerado a não incidência da correção monetária nos adiantamentos para aumento de capital, condicionando-se essa dispensa à existência de expressa destinação e imediata capitalização (primeiro ato formal da investida ou 120 dias do encerramento do período-base), não autoriza concluir que aquele ato normativo estivesse colocando abaixo todo o sistema de correção monetária. Como norma meramente interpretativa que é, nem poderia tanto. Daí, parece razoável assimilar o seu espírito de tolerância face às peculiaridades das mencionadas operações, diretriz esta que está gravada expressamente no seu texto, no sentido de que a dispensa da atualização monetária, atendidas as condições mínimas ali fixadas, *"... é de se admitir que não frustra os objetivos legais vigentes ..."* (PN CST 17/84 - item 6)

Por sua vez, a invocada IN-SRF nº 127/88 não altera esse cenário, já que estabeleceu as mesmas condições para tolerância da não atualização monetária, sendo certo que a não reprodução do prazo de 120 dias antes previsto no PN-CST 17/84 não tem pertinência para o caso concreto sob análise. Isto porque, fruto da diligência pleiteada quando da submissão do recurso ao primeiro julgamento, vieram aos autos as cópias das Atas das Assembléias realizadas na empresa ELAGRO PECUÁRIA S.A. (fls. 215/237) que demonstram o não atendimento da condição fixada para a dispensa da atualização monetária, uma vez que, além das Assembléias Gerais Ordinárias realizadas em todos os anos subsequentes ao recebimento dos recursos, realizou, ainda Assembléia Geral

fom

Gal

Processo nº. : 10830.002634/92-98
Acórdão nº. : 108-04.792

Extraordinária em 28.12.90 (fls. 226/227), não se pronunciando sobre a questionada capitalização. Tratando-se de dispensa condicionada, o não cumprimento da condição inibe a concessão do beneplácito da legislação.

Por coerência com os fundamentos anteriormente adotados, no sentido de que a atualização monetária dos recursos que estão fora do patrimônio da empresa visa, tão-somente, neutralizar a despesa de correção monetária reconhecida na conta que indica a origem daqueles recursos, é imperativo que se proceda essa correção no período que vai de 15.08.88 até 31.12.88, sob pena de se convalidar a dedução de despesa indevida de correção monetária nesse mesmo período, ou seja, aquela incidente sobre a mesma parcela de conta representativa do Patrimônio Líquido (PL) que, a rigor técnico, deveria ser estornada.

Do aqui exposto, deve remanescer neste item a parcela tributável de Cz\$ 208.876.772,00, que corresponde a atualização monetária pela variação mensal da OTN, no período de agosto/88 (OTN de Cz\$ 1.982,48) a dezembro/88 (OTN de 4.790,89), sobre o valor do crédito da Recorrente de Cz\$ 147.447.852,36, não atualizado pela empresa. Assim, em resumo, impende excluir da base tributável os seguintes valores: Cz\$ 87.059.981,00, no período-base de 1.987 e Cz\$ 270.458.051,00 no período-base de 1.988.

3 - GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS NÃO NECESSÁRIAS:

Apontou o diligente auditor fiscal que a autuada, que detinha créditos com a sua controladora SUPERGASBRAS S.A., no valor de Cz\$ 138.772.100,63, perdoou toda a dívida da sua controladora, através de "Contrato Particular de Remissão de Dívida", firmado entre as empresas em 01.09.88, oportunidade em que o valor registrado em conta do seu Ativo Circulante foi baixado integralmente como perda, cuja diminuição do resultado do exercício foi neutralizada pela adição ao Lucro Real da despesa indedutível, em procedimento extra-contábil, via LALUR.



Processo nº. : 10830.002634/92-98
Acórdão nº. : 108-04.792

A liberalidade de abrir mão de créditos líquidos, certos e exigíveis, de que dispunha com a sua controladora, levou a fiscalização a considerar que as despesas financeiras incorridas na captação de recursos de terceiros, a partir daquela data, eram “desnecessárias” à manutenção da fonte produtora, pelo que promoveu a glosa da dedutibilidade da parcela de Cz\$ 94.269.599,00, contabilizadas no período de outubro a dezembro de 1.988, ao amparo do art. 191 do RIR/80.

Penso que tem razão a fiscalização, uma vez que a conduta da empresa de abrir mão de recebimento de crédito que estava sujeito, inclusive, ao reconhecimento de variação monetária ativa (crédito com a controladora) para, simultaneamente, tomar recursos externos com incidência de encargos financeiros, deixa evidente que esses custos financeiros incorridos tinham a ver com os recursos que ficaram aportados, definitivamente, na controladora, em razão do perdão da dívida e, para lá deveriam também ser repassados. Vale dizer, o custo da captação externa está diretamente relacionado ao fato da disponibilidade financeira da autuada ter sido entregue, graciosamente, à sua controladora, ou, para empregar jargão do domínio popular, o credor que perdoa dívidas de quem está apto para receber, não revela necessidade de incorrer em novos custos para obtenção de recursos.

A análise criteriosa da operação engendrada entre as empresas pode, até, levar a conclusão da inexistência do chamado “perdão de dívida”, uma vez que a deliberação de renunciar ao recebimento só poderia ser exercitada, a rigor técnico, pela sua controladora (a devedora), que detinha quase 100% do capital da credora. Claro que o mecanismo teve em mira sustar os efeitos da já questionada variação monetária incidente sobre valores mutuados, mediante a baixa definitiva do crédito. Para não entrar no mérito da legitimidade da criativa deliberação, fico com o crivo da indedutibilidade dos seus efeitos, uma vez que entendo legítima a glosa das despesas financeiras incorridas após o perdão da dívida, por não revestirem a condição de normalidade, usualidade e necessidade para o desenvolvimento das atividades operacionais da pessoa jurídica, conforme prescreve o art. 191 do RIR/80.



Processo nº. : 10830.002634/92-98
Acórdão nº. : 108-04.792

A matéria já foi objeto de exame nesse Tribunal Administrativo, em acórdão que está assim ementado:

“PERDÃO DE DÍVIDA: As despesas operacionais são aquelas necessárias, usuais ou normais, não se guardando nesse conceito qualquer liberalidade, como o perdão de dívidas”. (AC 103-08.218 - DOU de 18.05.89)

Por entender que o procedimento da autuada afronta princípio de dedutibilidade já consagrado na legislação tributária, sou pela manutenção da exigência relativa a este item do auto de infração.

TRD - INCIDÊNCIA COMO JUROS DE MORA

Por último, passo ao exame da incidência da TRD no cálculo da atualização do crédito tributário remanescente, verificando que a controvérsia já está pacificada neste colegiado, posto que já foi objeto de exame pela colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais que, no julgamento do Recurso RD/ nº 101- 0.981, em sessão de 17 de outubro de 1994, por unanimidade de votos, selou administrativamente a controvérsia relativa à questionada aplicação da TRD, pelo Acórdão nº CSFR/01-1.773, assim ementado:

“VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no parágrafo 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei nº 8.218. Recurso Provido.”



Processo nº. : 10830.002634/92-98
Acórdão nº. : 108-04.792

A aplicação uniforme desse entendimento, nos julgados deste Colegiado Administrativo, motivou a Secretaria da Receita Federal a baixar a Instrução Normativa de nº 32, publicada no D.O.U. de 10.04.97, pela qual a própria administração tributária tomou a iniciativa de *"determinar seja subtraída, no período compreendido entre 4 de fevereiro a 29 de julho de 1991, a aplicação do disposto no art. 30 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, resultante da conversão da Medida Provisória nº 298, de 29 de julho de 1991"*, consoante disposição literal contida no seu artigo primeiro aqui transcrito.

Curvando-se a administração tributária ao pronunciamento da mais alta Corte deste Tribunal Administrativo, no intuito de assegurar uniformidade de tratamento na cobrança de todos os créditos tributários ainda pendentes, inclusive parcelados, perde relevância o exame da matéria submetida a julgamento, deixando de existir controvérsia sobre a inquestionável exclusão da TRD no período de fevereiro a julho do ano de 1.991, no que exceder ao percentual dos juros legais de 1% (um por cento).

De todo o exposto, voto no sentido DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para:

- a) EXCLUIR da base tributável as parcelas de Cz\$ 87.059.981,00 e Cz\$ 529.278.993,00, respectivamente nos períodos-base de 1.987 e 1.988, que correspondem aos exercícios financeiros de 1.988 e 1.989;
- b) EXCLUIR do crédito tributário remanescente a incidência da TRD excedente de 1% (um por cento) ao mês, no período de fevereiro a julho de 1.991.

Sala das Sessões - DF, em 10 de dezembro de 1997


JOSÉ ANTONIO MINATEL - RELATOR

