

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10830.005725/92-58
RECURSO Nº : 110.274
MATÉRIA : IRPJ - EX. 1988 E 1989
RECORRENTE : CONSTRUTORA LIX DA CUNHA S/A.
RECORRIDA : DRJ EM CAMPINAS (SP)
SESSÃO DE : 21 DE AGOSTO DE 1996
ACÓRDÃO Nº : 103-17.655

IRPJ - PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS - CRÉDITOS ABRANGIDOS - A provisão incide sobre todos os créditos da empresa, à exceção daqueles expressamente excluídos pelo artigo 221 do RIR/80, não podendo a autoridade fiscal, via interpretação, estender o comando legal para abranger situações nele não previstas.

IRPJ - VALORES CONTROLADOS NO LALUR - CORREÇÃO MONETÁRIA (EX. 1988) - Os valores que devam ser computados na determinação do lucro real de período-base futuro, registrados no Livro de Apuração do Lucro Real, serão corrigidos monetariamente até o balanço do período-base em que ocorrer a respectiva adição, exclusão ou compensação.

IRPJ - CRÉDITOS DE OPERAÇÕES COMERCIAIS - a incidência do artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 só alcança os casos de evidentes contratos de mútuos, assim entendidos segundo o conceito expendido no artigo 1.256 do Código Civil Brasileiro,, não se aplicando à simples atrasos de pagamento de duplicatas entre empresas ligadas.

IRPJ - EMPRÉSTIMOS ENTRE INTERLIGADAS - No cálculo da variação monetária sobre empréstimos a pessoas jurídicas interligadas, decorrente da incidência e aplicação do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, cabe a correção monetária diária dos valores mutuados, consoante explicitado no subitem 4.4 do Parecer Normativo CST nº 10/85.

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 8.218/91.

Recurso parcialmente provido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

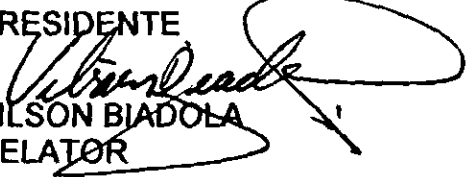
2

PROCESSO Nº: 10830/005.725/92-58
ACÓRDÃO Nº: 103-17.655

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONSTRUTORA LIX DA CUNHA S/A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR provimento parcial ao recurso para excluir da tributação a importância de CZ\$ 22.804.026,91, no exercício financeiro de 1988; excluir a exigência relativa ao exercício financeiro de 1989; e excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


VILSON BIADOLA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 NOV 1996

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Otto Cristiano de Oliveira Glasner, Márcio Machado Caldeira, Sandra Maria Dias Nunes, Raquel Elita Alves Preto Villa Real, Márcia Maria Lória Meira e Victor Luís de Salles Freire.



PROCESSO Nº: 10830/005.725/92-58
ACÓRDÃO Nº: 103-17.655

RECURSO Nº : 110.274
RECORRENTE : CONSTRUTORA LIX DA CUNHA S/A.

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada, foi lavrado o Auto de infração de fls. 74/79, com base nos seguintes fatos:

1. PROVISÃO PARA CRÉDITO DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA

Glosa de despesa com a constituição de provisão para crédito de liquidação duvidosa calculada sobre o saldo das contas representativas de: Aplicação Financeiras de Liquidação Imediata, Outros créditos, Títulos e Valores Imobiliários, Créditos por Avenças Contratuais, Créditos com Empresas do Grupo e Investimentos Temporários (Longo Prazo).

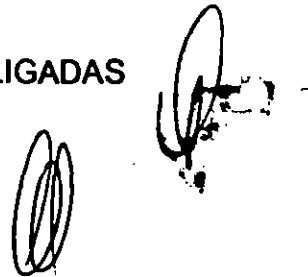
- Exercício 1988, ano-base 1987 - Cz\$ 6.469.011,36
- Exercício 1989, ano-base 1988 - Cz\$ 32.636.852,85

2. CONTRATOS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS

Falta de adição ao lucro real da parcela correspondente à correção monetária dos lucros diferidos em 31.12.86, referentes a contratos com entidades governamentais realizados no ano-base de 1987.

- Exercício 1988, ano-base 1987 - Cz\$ 134.456.860,61

3. NEGÓCIOS COM EMPRESAS INTERLIGADAS



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

**PROCESSO Nº: 10830/005.725/92-58
ACÓRDÃO Nº: 103-17.655**

Falta de reconhecimento de variação monetária ativa correspondente ao período entre o vencimento de créditos e a data do efetivo recebimento, decorrentes de negócios de sua própria atividade realizado com a empresa interligada - Lix Industrial e Comercial Ltda.

- Exercício 1988, ano-base 1987 - Cz\$ 1.834.211,28
- Exercício 1989, ano-base 1988 - Cz\$ 2.581.317,36

4. EMPRÉSTIMOS ENTRE INTERLIGADAS

Insuficiência de reconhecimento de variação monetária ativa diária, calculada entre a data do empréstimo à empresa interligada CBI Industrial Ltda. e a data do balanço de 31.12.87.

- Exercício 1988, ano-base 1987 - Cz\$ 29.276.400,11

Tempestivamente, a autuada impugnou o lançamento (fls. 102/114), alegando, em síntese, o que segue:

No tocante à provisão para crédito de liquidação duvidosa diz que o legislador não fez referência a uma espécie de créditos, mas sim estipulou que quaisquer créditos de liquidação duvidosa poderia compor a base de cálculo da provisão. Anexa às fls. 130/131, rol dos créditos e destaca que a glosa alcançou inclusive: (i) créditos de clientes em situação falimentar ou concordatária; (II) créditos decorrentes de adiantamentos a fornecedores de materiais e serviços; (III) créditos com empresas do mesmo grupo empresarial. Transcreve, em favor de sua tese ementas de Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes e cita o Parecer Normativo CST n 74/75.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

5

PROCESSO Nº: 10830/005.725/92-58
ACÓRDÃO Nº: 103-17.655

Quanto à parcela de correção monetária dos lucros diferidos em 31.12.86, a contribuinte reconhece que a alteração introduzida pelo artigo 28 do Decreto-Lei nº 2.341/87 é pertinente e atende integralmente as diretrizes do sistema, porém alega que tal norma somente poderia ter eficácia no período base de 1988 em obediência ao princípio da anterioridade tributária, previsto no artigo 150 da Constituição Federal atual e no artigo 153, parágrafo 29 da Constituição Federal de 1969, vigente à época dos fatos.

Contesta, ainda, a tributação por falta de reconhecimento de variação monetária ativa sobre valores a receber da empresa Lix Industrial e Comercial Ltda., alegando que não se trata de contrato de mútuo, mas de venda de mercadorias e serviços recebidas dentro dos prazos normais e usuais, quando consideradas as negociações havidas em virtude de controvérsia contratuais. Neste sentido, cita jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Sobre a variação monetária ativa referente ao empréstimo feito à empresa interligada - CBI Industrial Ltda., alega que o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 estipulava apenas a necessidade de se reconhecer a correção pela OTN cheia e não pela OTN diária. Acrescenta, que a variação calculada com base na OTN diária decorre da interpretação contida no Parecer Normativo CST nº 10/85, sem força legal, vez que somente a lei pode criar obrigações para os contribuintes.

A autoridade de primeira instância julgou procedente a ação fiscal, através da decisão de fls. 134/141.

No recurso voluntário de fls. 146/153, a contribuinte manteve a mesma linha da sua defesa inaugural.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

6

PROCESSO Nº: 10830/005.725/92-58
ACÓRDÃO Nº: 103-17.655

VOTO

Conselheiro VILSON BIADOLA - Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Assiste razão à recorrente na parte relativa à glosa de despesas com provisão para devedores duvidosos, já que a legislação vigente à época, ou seja, o artigo 221 do RIR/80, estabelecia que:

"Art. 221 - Poderão ser registradas, como custo ou despesa operacional, as importâncias necessárias à formação de provisão para créditos de liquidação duvidosa.

.....
§ 3º - Enquanto não forem fixadas as percentagens previstas no parágrafo anterior, o saldo adequado da provisão será de 3% (três por cento) sobre o montante dos créditos, excluídos os provenientes de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia, ou de operação com garantia real, podendo essa porcentagem ser excedida até o máximo da relação, observada nos últimos 3 (três) anos, entre os créditos não liquidados e o total dos créditos da empresa. (grifei)
....."

Ora, se a norma legal permite que a provisão seja calculada sobre todos os créditos da empresa, à exceção daqueles expressamente excluídos, não pode a autoridade fiscal, via interpretação, ampliar o comando legal para fazer restrições que a lei não fez.

Atualmente, as restrições pretendidas foram incorporadas à legislação tributária (Lei nº 8.981/95), rebustecendo assim o entendimento acima, que por sinal é pacífico no âmbito deste Conselho.

Quanto à falta de adição ao lucro real da correção monetária dos lucros diferidos decorrentes de contratos com entidades governamentais, cabe inicialmente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

7

PROCESSO Nº: 10830/005.725/92-58
ACÓRDÃO Nº: 103-17.655

ressaltar que a exigência tem respaldo expresso nos artigos 28 e 34 do Decreto-lei nº 2.341/87.

"Art. 28 - Os valores que devam ser computados na determinação do lucro real de período-base futuro, registrados no livro de apuração do lucro real, serão corrigidos monetariamente até o balanço do período-base em que ocorrer a respectiva adição, exclusão ou compensação.

Art. 34 - A correção monetária de que trata o Decreto-lei será efetuada a partir do balanço levantado em 31 de dezembro de 1986 e, para esse efeito, o valor "pro rata" da OTN, nesse mês, é de Cz\$ 119,49 (cento e dezenove cruzados e quarenta e nove centavos)."

Esse diploma legal, aprovado e posto a vigor em consonância com Estatuto Político vigente à época, reintroduziu o sistema de correção monetária das demonstrações financeiras, para efeito de determinar o lucro real, a partir do período-base iniciado em 1987, em virtude da revogação do sistema anterior originário do Decreto-Lei nº 1.598/77, por força do plano econômico editado em 1986, denominado "Plano Cruzado".

Trata-se de um sistema e como tal deve ser encarado. Se o sistema é válido para apurar o lucro líquido, também é para efeito do lucro real.

O artigo 28 do Decreto-lei nº 2.341/87 é um componente do sistema, por sinal, pertinente vez que se conforma plenamente com as diretrizes fixadas (art. 2º), haja visto que a correção monetária ali determinada, objetiva, única e exclusivamente, neutralizar os efeitos inflacionários sobre os valores registrados no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, não representando, portanto, qualquer acréscimo ou redução da carga tributária.

Por outro lado, cabe ressaltar que a falta de correção monetária objeto do presente litígio, representa, efetivamente, uma redução injustificada do montante do Imposto Devido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

8

PROCESSO Nº: 10830/005.725/92-58
ACÓRDÃO Nº: 103-17.655

De acordo com artigo 153, § 29 da Emenda Constitucional nº 1/69, vigente à época:

"Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício sem que a lei que houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição."

Não vislumbro, neste caso, qualquer ofensa à Constituição Federal, primeiro porque a exigência está fundamentada em dispositivo de lei aprovado e posto a vigor antes do fato gerador e do exercício financeiro correspondente. Em segundo lugar porque conforme já disse não houve majoração de tributo.

Nego assim provimento ao recurso, nesta parte.

Com relação à falta de reconhecimento de variação monetária ativa calculada sobre os créditos a receber da empresa interligada - Lix Industrial e Comercial Ltda., a própria descrição dos fatos deixa patente que não se trata de contratos de mútuo, e sim de negócios decorrentes da própria atividade da autuada.

A jurisprudência administrativa a respeito, ao longo do tempo, consolidou-se no sentido de que a incidência do artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 só alcança os casos de evidentes contratos de mútuos, assim entendidos segundo o conceito expendido no artigo 1.256 do Código Civil Brasileiro, não se aplicando à simples atrasos de pagamento de operações comerciais entre empresas ligadas.

Face ao exposto, entendo que a decisão merece ser reformada, neste particular.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**PROCESSO Nº: 10830/005.725/92-58
ACÓRDÃO Nº: 103-17.655**

No tocante aos "Empréstimos Entre Interligadas", o debate restringe-se aos métodos de cálculo utilizados pela contribuinte e pelo Fisco.

É entendimento predominante deste Conselho que a correção monetária deve ser calculada de conformidade com o disposto no subitem 4.4 do Parecer Normativo CST nº 10/85, in verbis:

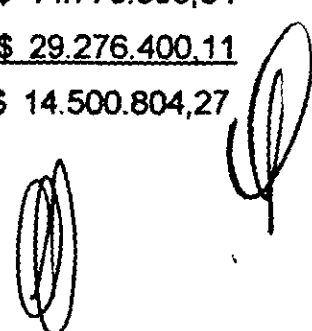
"4.4 - Diante do exposto, é de se entender que a única interpretação ajustada ao espírito da lei e que atende a seus objetivos econômicos é aquela em que se deve considerar os valores mutuados diariamente. Quanto à forma de cálculo a ser observada para reconhecimento da correção monetária, poder-se-ia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

De acordo com o método hamburguês, encontramos os seguintes valores diários da OTN:

- em 17.08.87 (data do mútuo)..... Cz\$ 389,88;
- em 31.12.87 (data do balanço)..... Cz\$ 594,40.

Calculando a correção monetária do mútuo de Cr\$ 105.697.536,00, no período que medeia 17.08.87 a 31.12.87, temos:

Valor da correção monetária calculada.....	Cz\$ 55.445.932,20
(-) correção monetária contabilizada.....	<u>Cz\$ 40.670.336,36</u>
(=) insuficiência de correção.....	Cz\$ 14.775.595,84
Valor tributado.....	<u>Cz\$ 29.276.400,11</u>
(= Valor tributado em excesso.....	Cz\$ 14.500.804,27



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

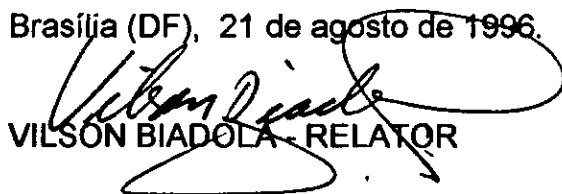
10

PROCESSO Nº: 10830/005.725/92-58
ACÓRDÃO Nº: 103-17.655

Quanto à exigência da TRD, é entendimento pacífico deste Conselho, que por força do disposto no artigo 101 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) e no parágrafo 4º do artigo 1º do Decreto-lei nº 4.567, de 04 de setembro de 1942 (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, de 29 de agosto de 1991.

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação a importância de Cz\$ 22.804.026,91, no exercício financeiro de 1988; excluir a exigência relativa ao exercício financeiro de 1989; e excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991.

Brasília (DF), 21 de agosto de 1996.


VILSON BIADOLA - RELATOR

