



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/

Sessão de 19 de junho de 1987

ACORDÃO Nº 101-77.217

Recurso n.º - 90.696 - IRPJ - EXS: DE 1984 e 1985

Recorrente - PASTIFÍCIO LIANE LTDA.

Recorrida - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM PRESIDENTE PRUDENTE (SP).

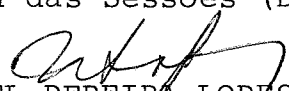
EMPRÉSTIMOS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS COLIGADAS, INTERLIGADAS, CONTROLADORA E CONTROLADAS - 1 - A repassagem' de recursos entre empresas coligadas interligadas, controladoras e controladas, disfarçada em contratos de cessões de participações societárias de empresa do mesmo grupo, expressa operação de empréstimo, dando lugar à aplicação da regra contida no art. 21 do Dec.-lei nº 2.065/83. 2 - Sendo a objetividade jurídica a recomposição do lucro real afetado pela correção monetária de todo o capital durante o período-base, quando, na realidade, parcela dele fora desviada do giro dos negócios para financiar investimento da outra sociedade, impõe-se: a) que o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 tenha vigência imediata, alcançando os seus efeitos o resultado do período-base cujo fato gerador ainda não se tenha completado; b) que a correção monetária da parcela mutuada seja calculada pelo tempo de duração do empréstimo em cada período-base, tendo-se por base o valor diário da ORTN.

CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS - A correção monetária atribuída a empresa mutuária, por aplicação ao disposto no art. 21 do Dec.-lei nº 2.065/83 a empréstimo realizados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, não pode ser deduzida do lucro operacional em valor superior ao calculado com base no valor diário da ORTN., para o período de duração do mútuo.

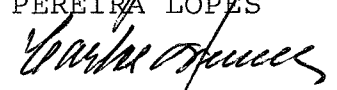
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PASTIFÍCIO LIANE LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 19 de junho de 1987


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR

VISTO EM


AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FA
ZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 19 JUN 1987

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-
selleiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CRISTÓVÃO VANCHIETA DE PAIVA,
CELSON ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL, ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PIN-
TO e JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10835-001.148/85-56

RECURSO Nº: 90.696

ACÓRDÃO Nº: 101-77.217

RECORRENTE Nº: PASTIFÍCIO LIANE LTDA.

R E L A T Ó R I O

PASTIFÍCIO LIANE LTDA., qualificada nos autos, manifesta recurso a este Colegiado (fls. 71/83) contra a decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Presidente Prudente (SP) de fls. 65/67, que manteve o auto de infração contra ela lavrado às fls. 10.

O autuante descreve e enquadra na legislação vigente as infrações, da seguinte forma:

"No exercício das funções de Auditor Fiscal do Tesouro Nacional procedi à fiscalização do contribuinte retro identificado em relação ao cumprimento das obrigações decorrentes da Legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica de conformidade com o Programa de Fiscalização 0655-MONET tendo sido examinados os Exercícios de 1984 e 1985, respectivamente, Períodos Bases encerrados em 31.12.83 e 31.12.84, e apuradas as irregularidades abaixo:

I - Deixou de adicionar ao Lucro Real, mediante lançamento no Livro de Apuração do Lucro Real, o excesso de correção monetária calculada acima da variação do valor da ORTN sobre empréstimos contratados sem contrato escrito com a empresa interligada Madeireira Liane Ltda., CGC 55.348.767/0001-06. Os Demonstrativos de Cálculo da Correção Monetária elaborados de acordo com o artigo 5º do Decreto-lei 2.072/83 ficam fazendo parte integrante deste:

VALOR TRIBUTÁVEL

Exercício de 1984-Período Base 01-01 a 31.12.83

Variação Monetária Passiva (contabilidade)	10.723.970
Correção Monetária (Demonstrativo anexo)	9.683.491
VALOR TRIBUTÁVEL	1.040.479

7.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 10835-001.148/85-56

Acórdão nº 101-77.217

Exercício de 1985-Período Base de 01.01 a 31.12.84

Variação Monetária Passiva (contabilidade)	349.277.562
Correção Monetária (Demonstrativo anexo)	309.865.397
VALOR TRIBUTÁVEL	39.412.165

DISPOSITIVOS INFRINGIDOS: artigos, 191, 192 e 387 inciso I todos do RIR/80 (Decreto 85.450/80).

II - Deixou de adicionar ao Lucro Real mediante lançamento no Livro de Apuração do Lucro Real, o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN sobre empréstimos contratados sem remuneração com a empresa controladora Liane Partic. Adm. e Empr. S/C Ltda., CGC nº 51.395.622/0001-05. Os demonstrativos de cálculo da correção Monetária em anexo elaborados de acordo com o artigo 5º do Decreto Lei 2.072/83^T ficam fazendo parte integrante deste.

VALOR TRIBUTÁVEL

<u>Exercício</u>	<u>Período-Base</u>	<u>Valor Tributável</u>
1984	01-01 a 31.12.83	189.444.170
1985	01-01 a 31.12.84	1.450.034.335

DISPOSITIVOS INFRINGIDOS- artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 e artigo 387 inciso II do RIR/80 (Decreto nº 85.450/80).

RESUMO

	<u>Exercício 1984</u>	<u>Exercício 1985</u>
-Excesso de Corr. Monetária Passiva	1.040.479	39.412.165
-Correção Monetária Ativa	189.444.170	1.450.034.335
VALOR TRIBUTÁVEL	190.484.649	1.489.446.500

Observações sobre os Demonstrativos de Cálculo da Correção Monetária:

- 1) Valor da ORTN - o valor diário da ORTN (data do movimento) encontra-se definida no § único do artigo 5º do Decreto-lei 2.072/83.
- 2) Saldo Acumulado em ORTN é o resultado da divisão do saldo acumulado em cruzeiros pelo valor da ORTN naquela data.
- 3) A Receita de Correção Monetária foi calculada mediante a seguinte operação: saldo em ORTN no início do período multiplicado pelo valor da ORTN no final do período menos o saldo anterior em cruzeiros.
- 4) O saldo Acumulado em Cruzeiros é o resultado da seguinte operação aritmética: saldo acumulado anterior mais empréstimos ou menos devolução mais correção monetária sobre o saldo anterior.

DO AUTO DE INFRAÇÃO: artigos 645, 676-III e 678-III todos do RIR/80."

Inconformada, a sociedade impugnou a exigência fiscal (fls. 16/27) sustentando, em resumo, que o cálculo de correção monetária estabelecida no art. 5º do Dec. lei 2072/83 é inaplicável aos



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 10835-001.148/85-56

Acórdão nº 101-77.217

negócios de mútuo entre empresas coligadas e controladas de que trata o art. 21 do Dec.lei 2065/83, pois de acordo com esse dispositivo e as Leis 4357/64 e 6423/77, o índice de correção monetária é mensal. Segundo o PN CST nº 23/83, devem ser convertidos pela ORTN do mês. Diz que o PN CST nº 10/85 não ordena ou determina, mas apenas sugere alguns métodos a serem adotados. Cita também em prol de sua tese disposições do Dec.lei nº 1598/77 e 1967/82, do art.18 do Dec.lei 2065/83 e da IN SRF nº 71/78 e argumenta que o critério do fisco afronta o disposto no art. 10 da Lei 5172, de 25.10.66, bem como não há prejuízos para a Fazenda Pública se se adotar o mesmo critério tanto para as importâncias mutuadas como para as importâncias restituídas.

Alega ela, outrossim, que não existe contrato de empréstimo sem remuneração entre a autuada e suas coligadas, como também inexistem lançamentos contábeis de transferência de numerário entre as empresas, não tendo o auditor apresentado qualquer prova documental que caracterize os valores apontados como mútuo. Desenvolve considerações e críticas sobre o trabalho fiscal. O valor de Cr\$...... 135.410.640, constante das fls.8, corresponde a sub-rogação de crêditos das coligadas Laudério Leonardo Botigelli, pessoa jurídica, e Madeireira Liane Ltda., oriundos de alienação de quotas, enquanto os demais valores insertos às fls. 8 e todos os das fls.9 referem-se a operações de cessão de quotas e alienação de ações, conforme contrato (anexo 2). Estas operações não podem ser caracterizadas como empréstimos sem remuneração de que trata o art. 21 do Decreto-lei nº 2065/83 pois não configura capital financeiro posto à disposição ou com compensação financeira inferior àquela estipulada na lei, consoante esclarece o PT CST nº 23/83, uma vez que as operações foram de cessão de direitos e de alienação de bens. Nem mesmo na acepção do PN CST 10/85, item 21.1. Aduz que também no entendimento da doutrina, que cita, o dispositivo limita-se apenas a empréstimos.

Contradita fiscal às fls. 39/42, sustentando o feito.

O julgador de primeira instância (fls.65/67) motivou o



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 10835-001.148/85-56

Acórdão nº 101-77.217

seu convencimento nos seguintes fundamentos de fato e de direito: 1) o cálculo diário é o que se ajusta ao espírito da lei para se determinar o valor da correção monetária sobre os créditos que a autuada possuía contra a empresa interligada; 2) a dedução do excesso de correção monetária da receita da mutuante é inadmissível por falta de previsão legal; 3) é inegável a existência do crédito de correção monetária calculada sobre mútuos contratados que deve ser adicionado ao Lucro Real; e 4) a aplicação do art.21 do Dec.lei nº 2065/83 independe da origem e da forma como o empréstimo se exteriorize.

Na fase recursal (fls.71/83), a empresa reitera o argumento de que a regra contida no art.5º do Decreto-lei nº 2072/83, segundo o próprio texto, só se aplica a sua disciplina "para os fins deste decreto-lei", isto é, a regra geral (ORTN mensal) é expressamente excluída por este dispositivo.

Persiste também na tese de que não houve operação de mútuo, tecendo considerações sobre a questão, com recurso ao art. 1256, do Código Civil e ao PN CST 10/85.

Seu recurso é lido na íntegra para melhor conhecimento do Plenário.

A Câmara converteu o julgamento em diligência (fls. 88/89), para que fossem acostados aos autos:

- 1º) Todos os contratos de cessão de créditos;
- 2º) Todos os demais contratos que documentaram as operações que deram origem ao presente litígio e que não foram acostados;
- 3º) Documentos que minudenciem o fluxo financeiro de tais operações;
- 4º) Cópia da alteração contratual que revele a participação no capital social da cedente na data em que foram feitas as transferências de quotas.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 10835-001.148/85-56

Acórdão nº 101-77.217

A diligência foi cumprida com a juntada dos documentos requisitados, à exceção dos documentos referentes ao fluxo financeiro das operações porque, segundo esclarece a recorrente (fls. 95/6), não houve ainda movimentação pecuniária com relação às operações em causa.

É o relatório.



Acórdão nº 101-77.217

V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

Não procedem as alegações apresentadas pela recorrente contra o cálculo da correção monetária com base no valor diário da ORTN.

Na realidade, este nada mais é do que uma forma de se determinar a correção monetária efetiva de um capital num período de tempo cujo termo inicial e/ou final de correção não coincida com o início ou término de um mês calendário.

O objetivo da lei é que se reconheça PELO MENOS o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a VARIAÇÃO DO VALOR DA ORTN.

Diz o art. 21 do Dec.-lei 2065/83 que: "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".

"Pelo menos" quer dizer que os outros componentes dos custos financeiros usuais no mercado próprio, como juros, taxas e etc poderão não ser apropriados como receita da mutuante, mas o valor da correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN terá de ser obrigatoriamente adicionado ao lucro real tenha ou não a empresa sido creditada desse valor pela mutuária.

A lei, ao estabelecer que a correção será calculada segundo a variação do valor da ORTN, não diz se a variação será com base na ORTN mensal ou diária e, neste caso, o intérprete deverá perquirir o fim colimado pela norma e procurar atingi-lo em toda a sua plenitude.

dh 17.

Acórdão nº 101-77.217

A finalidade do dispositivo citado é evitar que em presas do mesmo grupo repassem umas as outras parte de seu capital de giro sem qualquer compensação financeira, com prejuízo, inclusi ve, do verdadeiro lucro real da repassante.

Daí procurar a norma preservar este lucro, base opo nível do imposto, compensando, na correção monetária do balanço, os efeitos da correção da parcela de capital da empresa que, embora' não aplicada no giro de seus negócios operacionais produz saldo de vedor de correção monetária a afetar, para menos, o resultado do exercício. Impõe, por isso, a adição da correção monetária dos va lores repassados ao lucro líquido, como forma de restabelecer o verdadeiro lucro real, base oponível.

Se o capital da empresa é corrigido por todo o pe ríodo-base e se o benefício da dedução do saldo devedor por ele pro duzido pressupõe que a sua desvalorização, por efeito da inflação, ocorreu quando ele estava em giro operacional da empresa, e, no en tanto, parte dele não estava, impondo-se a adição do valor da cor reção monetária dessa parcela ao lucro líquido para o restabelecimento do verdadeiro lucro real, é óbvio que essa correção se faça pelo real período desse desvio. Neste caso, a correção tem de ser calculada do dia em que este ocorreu até a data do seu retorno ao giro dos negócios da empresa. Como a apuração dos resultados é a nual, se o retorno não se faz no curso do período-base, os efeitos são calculados até o final deste, quando se encerra o balanço e se calcula a correção monetária.

Esta forma de cálculo não afronta o disposto no ci tado art.21 do Dec.-lei 2065/83. Pelo contrário, é a única que aten de a finalidade do dispositivo.

Não fora assim, mas como pretende a recorrente, a objetividade jurídica não seria atendida em sua plenitude, mas mi tigada por efeito de interpretação que não atende às finalidades da lei.

E isto porque deixaria de haver a correção monetá tária adicionável ao lucro líquido do período sobre a parcela de ca

17.

91

Acórdão nº 101-77.217

pital objeto do empréstimo em relação aos dias que não integralizassem o mês civil, ao passo que, com a correção monetária anual do patrimônio líquido, o capital da empresa estaria sendo corrigido por todo o período-base, gerando distorção contrária ao espírito da lei.

Daí, a correção ter de ser feita dia a dia, como o corre nas aplicações financeiras e, para tanto, impõe-se calcular o valor diário da ORTN (OTN).

É questão puramente matemática.

O fato de o autuante declarar que o cálculo da correção ter sido efetuada de acordo com o que estabelece o art. 5º do Dec.-lei 2072/83 não prejudica a autuação porque, independentemente da existência daquele dispositivo, a forma de cálculo deveria ser aquela para que fosse alcançada a finalidade do art. 21 do Decreto-lei nº 2065/83.

No que concerne, a alegação da autuada de que não estaria presente o fato tipo previsto em lei posto que a operação não configuraria mútuo, é preciso se ter em conta que embora o contrato de fls. se revista da forma de compra e venda, na realidade mascara verdadeira operação de empréstimo. O "nomem iuris" não corresponderia à substância do negócio.

A rotatividade das transferências das participações societárias de uma empresa para outra importa na repassagem de recursos entre elas numa verdadeira operação de empréstimo de capital, cujo retorno se opera mais tarde por intermédio de outra empresa do grupo em outra operação equivalente.

Afastada essa cortina surge a verdadeira operação realizada entre elas, ou seja, a transferência de recursos.

Ora, por outro lado, a correção monetária devida pela mutuária para ser deduzida precisa atender ao princípio da usualidade e da normalidade de modo que deve cingir-se aos limi

7.

97

Acórdão nº 101-77.217

tes da variação do valor da ORTN. Daí o acerto da glosa efetuada pelo fisco na parte excedente da variação monetária passiva, nos exercícios de 1984 e de 1985.

Entrementes, a receita da recorrente, abstração feita de que tenha sido calculada além da variação da ORTN, é receita efetiva e, como tal, deve ser integralmente tributada, posto que a receita de uma pode ser tributada ou não, independentemente de ser a despesa na outra pessoa jurídica dedutível ou não.

No caso, toda a receita oferecida pela mutuante é tributada, ao passo que a despesa da mutuária só é parcialmente dedutível.

Relativamente à diferença de correção monetária ativa que a empresa deixou de adicionar ao Lucro Real dos citados exercícios, tem-se que cada um dos documentos de fls. 52/53 e 54/55 e 56/57 formaliza dois contratos distintos: um de alienação ou de cessão de direitos de quotas de participação pelo preço avençado e outro de financiamento do preço pelo prazo de 5 (cinco) anos, com dois de carência, sem juros ou correção monetária.

Tais contratos, que se intitulam de compra e venda de quotas de sociedade (ver fls. 52, 54 e 56), substancialmente não expressam promessa de vender ou de ceder as referidas quotas, mas a intenção expressa e indubitosa de transferência definitiva das quotas ou do direito sobre elas por um preço certo e ajustado.

Tal propósito se completa nas alterações contratuais de fls. 58/63, quando às fls. 59/60, se diz expressamente que Pastifício Liane Ltda. cede e transfere como de fato cedido e transferido tem, pelo mesmo valor nominal e unitário, a totalidade de suas quotas à sócia quotista Liane Participações, Administração e Empreendimentos S/C Limitada, operando-se esta transferência neste ato em moeda corrente nacional.

Esta alteração está protocolizada na Junta Comercial, segundo esclarece o autuante às fls. 41.

M. dn

Acórdão nº 101-77.217

Conclui-se facilmente do exposto que, se as quotas foram efetivamente cedidas e transferidas e se a operação se fez em moeda corrente nacional, tais documentos contêm simultaneamente dois negócios distintos: um de cessão de direito e outro de financiamento do saldo devedor.

A contabilidade das empresas não distoa dessa realidade porque a da cessionária e mutuária (LIANE-Part.Adm. Emp. S/C Ltda.) registra a aquisição do investimento em contrapartida com o crédito da cedente e mutuante Pastifício Liane Ltda. (fls. 121 e 122), enquanto a escrituração desta corresponde plenamente àqueles lançamentos, ao registrar o crédito adquirido contra a cessionária e mutuária e a correspondente baixa do investimento (fls. 119 e 120).

Observe-se, outrossim, que o preço pactuado nos referidos contratos corresponde exatamente ao valor das quotas, o que revela a inexistência de qualquer vantagem, seja no contrato de cessão, seja no contrato de mútuo.

As cópias dos respectivos lançamentos contábeis e dos balanços, juntados no cumprimento da diligência determinada pela Câmara, também demonstram que não houve interveniência de conta de resultado nessas operações.

A coexistência de contratos de venda ou de cessão de direitos com o de financiamento do preço ou do saldo devedor é comum. O que não é comum é a venda a prazo sem remuneração de espécie alguma, como se vê no caso sob julgamento.

A autuada destacou e aplicou parte de seu capital na aquisição de quotas de Empresa Imobiliária e Adm. de Bens Liane Ltda. e, quando cedeu os seus direitos sobre tais quotas à Liane Part. Adm. e Empr. S/C Ltda., para pagamento a prazo, na realidade, estava repassando às compradoras parcela do seu capital de giro investidas naquelas empresas.

Seu capital de giro que deveria estar financiando as suas atividades operacionais passou, em parte, a financiar in

B.

h

Acórdão nº 101-77.217

vestimentos das coligadas em outras empresas. Foi, de fato, empregado a estas empresas para que fizessem investimentos.

Não obstante, todo o seu capital social é corrigido ao término do período-base, gerando saldo devedor de correção monetária, enquanto a parcela, mutuada graciosamente a terceiro, não lhe produz renda nem gera saldo credor de correção monetária.

É indiscutível que, em tal situação, deveria a empresa que faz o empréstimo, ou reduzir o seu capital do valor deste para efeito de correção monetária do seu patrimônio líquido, ou oferecer ao lucro real o valor da correção monetária da importância mutuada, para não afetar o lucro tributável do exercício.

Optou o legislador pela obrigatoriedade da segunda hipótese, incluindo na legislação tributária a disposição constante do art.21 do Decreto-lei nº 2065/83, retrotranscrito.

Este dispositivo aplica-se ao exercício de 1984, já que entrou em vigor antes da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, que se aperfeiçoou, no primeiro dos períodos-base revisados, em 31.12.83.

Como já se disse, o objetivo da medida legal é compensar, na correção monetária do balanço, os efeitos da correção da parcela de capital da empresa que, não aplicada no giro de seus negócios, produz saldo devedor de correção monetária que afeta para menos o resultado do exercício. Por isso, a adição da correção monetária dos valores mutuados ao lucro líquido, como forma de restabelecer o verdadeiro lucro real, base oponível.

De qualquer forma ainda que não se entendesse como de mútuo a operação, de qualquer forma o valor da correção monetária deveria ser tributada como glosa da despesa com a correção da parcela de seu capital que, ao invés de estar no giro de seus negócios financiava operação de compra de ativo por sua coligada.

Nenhuma nulidade a se reconhecer.



Acórdão nº 101-77.217

Nesta ordem de juízos, nego provimento ao re
curso.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR.